Die Reservenbesteuerung bei der Verlegung juristischer Personen

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor iuris
der Rechts- und wirtschaftspolitischen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von
LOUIS BALTHASAR
von Luzern

Herbert Lang Bern
Peter Lang Frankfurt/M.
1973

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548121_0005

Louis Balthasar

Die Reservenbesteuerung bei der Verlegung juristischer Personen

Die Reservenbesteuerung bei der Verlegung juristischer Personen

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor iuris
der Rechts- und wirtschaftspolitischen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von
LOUIS BALTHASAR
von Luzern

Herbert Lang Bern
Peter Lang Frankfurt/M.
1973

Die Fakultät hat diese Arbeit am 22. Febr. 1973 auf Antrag von Prof. Dr. E. Känzig als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Ab Manuskript des Autors gedruckt

©
Herbert Lang & Cie AG, Bern (Schweiz)
Peter Lang GmbH, Frankfurt/M. (BRD)
1973. Alle Rechte vorbehalten.

Nachdruck oder Vervielfältigung, auch auszugsweise, in allen Formen wie Mikrofilm, Xerographie, Mikrofiche, Mikrocard, Offset verboten.

INHALTSVERZEICHNIS

		Seite
§ 1	Einleitung:	16
	Die Verlegungstatbestände und die neuen wirtschaftlichen Tendenzen (Integration und Konzentration)	16
§ 2	Die Liquidationsbesteuerung im Allgemeinen	21
I.	Der Liquidationsbegriff	21
1.	Die zivilrechtliche Auflösung iuristischer Personen	21
a.	Die Auflösung im Zivilrecht	21
b.	Die Liquidation im Zivilrecht	23
c.	Das Erlöschen im Zivilrecht	25
2.	Der wirtschaftliche Liquidationsbegriff	25
3.	Vergleich des wirtschaftlichen mit dem zivilrechtlichen Liquidationsbegriff	27
4.	Der steuerliche Liquidationsbegriff	28
a.	Abgrenzung	28
b.	Zivilrecht und Steuerrecht	28
c.	Liquidation im wirtschaftlichen Sinne im Steuerrecht	31
d.	Uebertragungen im Steuerrecht	33
e.	Aenderungen der Rechtsform im Steuerrecht	35
f.	Folgerungen	35
II.	Der steuerliche Liquidationsgewinnbegriff	36
1.	Gewinn im Zivilrecht, in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht	36
2.	Die betriebswirtschaftliche Erfolgsgliederung	39

Seite

3. Steuerrechtliche Folgen der Betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse 43

a. Bei der Entstehung von Liquidationsgewinnen 43

b. Bei der Entstehung von Kapitalgewinnen 46

aa. Abschreibungen 49
bb. Vorübergehende Wertberichtigungen 51
cc. Warenlagerreserve 51
dd. Rückstellungen 53
ee. Andere Fälle 54
ff. Der Sondertatbestand des Goodwills 55

c. Folgerungen 56

4. Die steuerliche Realisation stiller Reserven 56

§ 3 Die Sitzverlegung ins Ausland 59

A. Die privatrechtliche Betrachtungsweise 59

I. Der privatrechtliche Sitzbegriff 59

1. Der Sitz im IPR, Allgemeines 59

a. Exploitationstheorie 59
b. Theorie vom Verwaltungssitz 60
c. Theorie vom statutarischen Sitz 60

2. Das schweizerische Privatrecht 61

a. Das ZGB 61
b. Das Obligationenrecht 61
c. Die Handelsregisterverordnung 62

3. Die schweizerische Rechtssprechung 63

4. Die schweizerische Doktrin 63

Seite

II. Die Sitzverlegung ins Ausland 64

1. Abgrenzung 64

2. Der Begriff der Sitzverlegung 64

a. Allgemeines 64
b. Das schweizerische Recht 65

3. Die gesetzliche Regelung der Sitzverlegung 66

a. Die inländische iur. Person 66
b. Die Vorschriften des OR betreffend die Sitzverlegung 67 68
c. Die Vorschriften der Handelsregisterverordnung 68
d. Die Rechtssprechung 69
e. Die Doktrin 69
f. Folgerungen

B. Wirtschaftliche Betrachtungsweise der Sitzverlegung ins Ausland 71

I. Unternehmenswirtschaftliche Aspekte 71

II. Finanzwirtschaftliche Aspekte 75

C. Die steuerrechtliche Betrachtungsweise der Sitzverlegung ins Ausland 77

I. Die steuerliche Zugehörigkeit 77

1. Begriff der persönlichen Zugehörigkeit 79

2. Begriff der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 79

II. Die persönliche Zugehörigkeit 81

1. Die inländische iur. Person im Steuerrecht 81

a. Voraussetzungen 81
b. Folgen 84

Seite

2. Die inländische iur. Person mit Interessen im Ausland 85

a. Voraussetzungen zur Anwendung von Art. 55 WSTB 85

b. Folgen 86

aa. Die direkte Ausscheidungsmethode 87

bb. Die indirekte Ausscheidungsmethode 87

cc. Das Praecipuum 88

c. Die Gesellschaft mit Briefkastendomizil in der Schweiz 88

III. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit 90

1. Voraussetzungen: Die Betriebsstätte als Konkretisation wirtschaftlicher Interessen 90

a. Allgemeines 90

b. Der Ort der Leitung 91

2. Folgen 93

IV. Die Sitzverlegung im Steuerrecht 94

1. Die steuerrechtliche Betrachtungsweise 94

2. Die Anwendbarkeit des Art. 53 WStB auf die Verlegungstatbestände 96

3. Die einzelnen Verlegungstatbestände. Die theoretische Lösung 98

a. Verlegungen, die weder die subjektive noch die objektive Steuerpflicht berühren 98

b. Verlegungen, die nicht die subjektive, aber die objektive Steuerpflicht berühren 100

aa. Verlegungen einzelner Vermögensgegenstände 100

Seite

bb. Verlegung von Organisationsteilen 101
cc. Verlegung des Ortes der Leitung 104

c. Verlegungen, die den Uebergang von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht zur Folge haben. 105

aa. Die Verlegung des Leitungssitzes und des statutarischen Sitzes 106
bb. Verlegungen des statutarischen Sitzes oder des Leitungsortes falls sich nur einer von beiden in der Schweiz befindet 108

d. Verlegungen, die zur Beendigung der Steuerpflicht führen 108

D. Folgerungen für die Unternehmung 110

§ 4 Sitzverlegungen im Inland 112

I. Grundlagen der Sitzverlegung im Inland 112

1. Einleitung 112
2. Zivilrechtliche Grundlagen der Sitzverlegung im Inland 113
3. Wirtschaftliche Aspekte der Sitzverlegung im Inland 114
4. Steuerrechtliche Grundlagen der Sitzverlegung im Inland 116

II. Die Verfassungsmässigkeit der Liquidationsbesteuerung bei Sitzverlegungstatbeständen über Kantonsgrenzen 120

1. Zur Frage der Rechtsgleichheit 120
2. Zur Frage der Niederlassungsfreiheit 124
3. Zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung 127
4. Zur Frage der Abschaffung aller Abzugsrechte 133

Seite

§ 5 Neuere Entwicklungen und Lösungsvorschläge 135

1. Ausgangslage 135
2. Die Vorschläge im Raume der EWG und ihre Anwendbarkeit auf das schweizerische Steuerrecht 138
3. Die Bundessteuer für iur. Personen 145
4. Der Vorschlag der Zürcher Expertenkommission 149
5. Die eigene Stellungnahme: Eine praktische Lösung 151

Anhang: Einschlägige Kantonale Gesetzestexte

ABKUERZUNGEN

Anm	Anmerkung
Archiv/ASA	Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bern
AS	Eidgenössische Gesetzessammlung
BBl	Bundesblatt
BG	Bundesgesetz
BG vom..	Bundesgerichtsentscheid, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtes
BFH	Bundesfinanzhof (Deutschland)
BS	Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen 1848 - 1947
BV	Bundesverfassung
DStR	"Deutsches Steuerrecht"(Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EFZD	Eidgenössisches Finanz- und Zolldepartement
EStG	Einkommenssteuergesetz des Kantons...
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GVR	Gewinn- und Verlustrechnung
HRVo	Handelsregisterverordnung vom 7.6.1937
IPR	Internationales Privatrecht
iur	juristisch/juristische
i.S.	in Sachen
KöStG	Körperschaftssteuergesetz (Deutschland)
KV	Kantonsverfassung
M	Monatszeitschrift für bernisches Verwaltungs- und Notariatsrecht
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OR	Obligationenrecht
ORK	Oberrekurskommission
RGZ	Reichsgerichtshof Zivilkammer (Deutschland)
RK	Rekurskommission
SAG	Die schweizerische Aktiengesellschaft, Zürich
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11.4.1889
SchlTOR	Schlusstitel, Obligationenrecht
Sem.jud.	Semaines judiciaires
StG	Steuergesetz des Kantons...

Verw.	Verwaltung
Vo	Verordnung
VVo	Verwaltungsordnung
WStB	Wehrsteuerbeschluss
ZbJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
ZBl	Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht

LITERATURVERZEICHNIS

Beeler, G.,	Schweizerisches Buchführungs- und Bilanzrecht, Zürich, 1956
Beitzke, E.,	Juristische Personen im Internationalprivatrecht, München und Berlin, 1938
Blumenstein, E.,	Die Bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbotes; Gutachten und Entwurf im Auftrag des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartementes, Bern, 1914
	Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, in Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Neue Folge, Bd. 52
	Steuerveranlagung bei Verlegung des Geschäftssitzes, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 14
	Schweizerisches Steuerrecht, Band I und II, Tübingen 1926 - 1929
	System des Steuerrechtes, 1. Auflage, Zürich 1945 und 2. Auflage Zürich, 1951
Blumenstein, I.,	Kommentar zum Bernischen Gesetz über direkte Staats- und Gemeindesteuern, Bern, 1948
	Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich, 1943
Bickel, W.,	Der Finanzausgleich, Handbuch der Finanzwissenschaften, Tübingen, 1955
	Die öffentlichen Finanzen der Schweiz, in Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 100. Jahrgang, 1964

	Körperschaftssteuer, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 6, Stuttgart, 1959
Bietenholz, A.,	Zur Frage der Auslösung der Steuerpflicht bei Wegzug, in Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Band 16
Bindschedler	Der Nationalitätenwechsel von Aktiengesellschaften, Diss. Zürich, 1940
Bloch	Die Sitzverlegung von Aktiengesellschaften nach internationalem Recht, in SJZ, Bd. 48
Blumer und Graf	Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz Zürich, 1962
Borkowsky, R.,	Einige Probleme der steuerlichen Unternehmenspolitik, Zürich, 1967
Brosset-Schmidt	Guide des societés en droit suisse, Tome II, La Societé anonyme, Genève, 1963
Brunner	Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Diss. Bern, 1954
Bühler, O.,	Bilanz und Steuer, 6. Auflage, Berlin und Frankfurt, 1957
	Um die Prinzipien im internationalen Steuerrecht, in Archiv Bd. 28
Burckhardt, W.,	Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, Bern, 1931
	Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Staats- und Verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung seit 1903, Frauenfeld 1930 - 1932

Cardis, F.,	Fédéralisme et Integration Européenne, Lausanne, 1968
Egli, H.,	Die Sitzverlegung iuristischer Personen im IPR, Diss. Zürich, 1965
Endriss, H.W.,	Wohnsitz oder Ursprungsprinzip?, Rechts und Steuerdienst, Heft 48, Köln, 1967
Epprecht, E.,	Die stillen Reserven auf Warenlager und ihre steuerliche Behandlung, ZBl, Band 46
Evers, R.,	Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 10.8.1925, 2. Auflage, Leipzig, 1927
Felix, G.,	Der Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht, DStR, 1. Jahrgang, 1962/63, Heft 18
Fleiner F.,	Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Tübingen, 1922
Fluck, K.,	Der Status der Unternehmung, Stuttgart, 1930
Godin-Wilhelmi	Das Aktiengesetz (Kommentar), 2. Auflage, Berlin, 1950
Graffenried, v.R.,	Die Sitzverlegung iuristischer Personen als Schutzmassnahme, in ZSR Neue Folge, Band 78, 1959
v.d. Groeben, H.,	Beiträge zum EWG-Kartellrecht, zur Wettbewerbs- und Wirtschaftspolitik der EWG, Köln, 1967
Guhl, Th.,	Das schweizerische Obligationenrecht, 5. Auflage, Zürich, 1950

Guldener	Das internationale und interkantonale Zivilprozessrecht der Schweiz, Zürich 1951
Gutenberg, E.,	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Berlin-Göttingen-Heidelberg, 8./9. Auflage, 1963
Haas G.,	Steuerbasen in Steueroasen, DStR, 1965
Hax	Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen, 1957
His, E.,	Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, 4. Abt., Titel XXX-XXXII, Bern, 1940
Henggeler, I.,	Das internationale Steuerrecht der Schweiz, Basel, 1938
Henggeler/Pestalozzi	Praxis der Bundessteuern, Basel, 1953
Holzer, F.,	Die Besteuerung des Liquidationsgewinnes unter besonderer Berücksichtigung des Wehrsteuerbeschlusses und der Steuergesetze der Kantone Zürich und Bern, Diss. Bern, 1949
Hunziker, M.,	Probleme der Kontinuität der Besteuerung bei der Wehrsteuer, Archiv, Band 15
Käfer, K.,	Die Betriebsrechnung, Mitteilungen des handelswissenschaftlichen Seminars der Universität Zürich, Nr. 43, Zürich 1943
Känzig, E.,	Die Aktiengesellschaft im Einkommenssteuersystem, Bern, 1953
	Die Eidg. Wehrsteuer, Basel, 1962

Keller, Th., Geyer, E., Känzig, E.,	Die künftige Gestaltung der fiskalischen Belastung der Erwerbsgesellschaften, Basel, 1956
Koeller	Steuerfragen im Bilanzrecht in: Bilanzen der Unternehmung, Band I, Wien, 1933
Korn/Dietz	Doppelbesteuerung, München und Berlin, 1961, Loseblattsammlung
Langenegger	Grundfragen des Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung der Bewertung, Universität Bern, 1965/66
Leemann	Die Bewertung des Warenlagers nach zürcherischem Steuerrecht und nach Wehrsteuerrecht, ZBl., Neue Folge, Band 51
Lenz, R.,	Les conventions suisses de double imposition, Diss., Lausanne, 1951
Lerch, R.,	Die Liquidation von Einzel- und Personenunternehmungen und ihre steuerlichen Auswirkungen auf die stillen Reserven, Zürich, 1965
Littmann, E.,	Systematische Kurzdarstellung des Steuerrechts, Das Recht der Steuerbilanz, VI-VII in DStR, 1964
Locher, K.,	Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland - Fiskalische Aspekte der Integration in: Die Schweiz und die Europäische Integration, Berichte und Dokumente eines Seminars der schweizerischen Kreditanstalt, Zürich, 1962 - Die interkantonale Doppelbesteuerung, in: Henggeler/Pestalozzi, Praxis der Bundessteuern, Basel, 1953

Masshardt, H.,	Fragen aus dem Gebiete der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, Archiv, Band 26, Band 28, und Band 30
Meier-Hayoz, A.,	Die Sitzverlegung iuristischer Personen von und nach der Schweiz, in: Schweizer Beiträge zum V. Internationalen Kongress für Rechtsvergleichung, Brüssel 1958, Zürich 1958
Mellerowicz	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Auflage, Berlin, 1952
Meier	Lexikon, 7. Auflage, Leipzig, 1924
Mirre/Deuter	Körperschaftssteuergesetz, Berlin 1939
Münsterstein	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band I,
Neidhart, Th.,	Der Begriff des Liquidationsgewinns, Diss. Neuchâtel, 1951
Niederer, W.,	Kollisionsrechtliche Probleme der iuristischen Personen, in: Gutzwiller-Niederer, Beiträge zum Haager Internationalen Privatrecht, 1951, Freiburg 1951
Oppikofer, U.,	Schutz der schweizerischen Auslandinvestitionen, Diss. Zürich, 1959
Pape	Die Erfolgsrechnung in: Bilanzen der Unternehmung, Band I, Wien 1933
Papiz, J.,	Körperschaftssteuer, Handbuch der Staatswissenschaften, Band V, 4. Auflage, Jena 1923/24

Pestalozzi, H.,	Handkommentar zum zürcherischen Steuergesetz vom 8.7.51, Zürich, 1952
Rabel, E.,	The conflict of laws, Band II, 2. Auflage, Michigan, 1960
Reinmann/ Zuppinger/ Schärrer	Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bände I-IV, Bern, ab 1961
Rennefahrt	Grundzüge der bernischen Rechtsgeschichte, Band I, Bern, 1928
Sauser-Hall	Le Transfer des Societés Anonymes de l'Etranger en Suisse, Recueil de travaux publié par la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel, Paris et Neuchâtel, 1938
Schluep, W.R.,	Die wohlerworbenen Rechte des Aktionärs und ihr Schutz nach schweizerischem Recht, Diss. St. Gallen, Zürich, 1955
Schlumpf, A.,	Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3. Auflage, Zürich 1963
Schmalenbach	Dynamische Bilanz, 11. Auflage, Köln und Opladen, 1953
Schmid, R.,	Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach schweizerischem Aktienrecht, Zürich, 1958
Schmid	Internationale Steuerflucht, Möglichkeiten und ihre Bekämpfungsmethoden, Zürich und St. Gallen, 1961
Schmöders, G.,	Finanzpolitik, 2. Auflage, Berlin, 1965

Schneider, E.,	Einführung in die Wirtschaftstheorie, 6. Auflage, Tübingen, 1960
Schucany, E.,	Kommentar zum schweizerischen Aktienrecht, Zürich, 1960
Senn, B.,	Standort und Steuern, Diss. St. Gallen, 1958
Siegrist, A.,	Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, insbesondere ein Vergleich des schweizerisch-deutschen und des deutsch-französischen Vertrages, Diss. Zürich, 1938
Siegwart, A.,	Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich, 1938
Stauffer	Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bern, 1940
v. Steiger	Die Staatszugehörigkeit der Handelsgesellschaften, Druckschrift 27, SVIR, Zürich, 1933
	Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, Zürich 1952 (zit. v. Steiger)
von Steiger, F.,	Prüfung und Eintragung der Aktiengesellschaft beim Handelsregister, Zürich, 1937
von Streng, F.,	Die Besteuerung der Kapital- und Liquidationsgewinne nach thurgauischem Steuerrecht, Diss. Freiburg, 1956
Steiner, E.,	Von der Nationalität der Aktiengesellschaft, in SAG, Band 13
Studer, W.,	Grundsätzliche Aspekte der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Archiv Bd. 29

	Ueber die Verwendung von Fiktionen im Steuerrecht, Archiv, Band 32
Süss, Th.,	Die Sitzverlegung iuristischer Personen vom Inland ins Ausland und umgekehrt, Festschrift Lewald, Basel 1953
Suter, J.,	Die Fusion der Aktiengesellschaft im Privatrecht und Steuerrecht, Diss. Zürich, 1965
Tinner, A.,	Die Besteuerung von Kapital- und Liquidationsgewinnen im Kanton St. Gallen, Zürich, 1966
Uelner, W.,	Die steuerfreie Uebertragung stiller Reserven, in DStR, 1964
Veil, Bredt, Renard	Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmensanteilen, Zürich, 1967
Vuille, J.-M.,	Die Umwandlung der Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen, Diss. Zürich, 1966
Walder, H.,	Veräusserung und Erwerb eines in Form einer AG bestehenden Unternehmens nach schweizerischem Recht, Zürich, 1959
Walther, A.,	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung, Zürich, 1959
Wegenstein, W.O.,	Die Dispositionen des Unternehmers und die Wirtschaftsintegration Europas, in: Industrielle Organisation, 1963, Band 32
Weiss, A.,	Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band VII, Bern, 1956

Wetter, H.,	Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen Diss. Zürich, 1939
Widmer, M.,	Aktuelle Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, Archiv, Band 22
Wieland	Handelsrecht, München und Leipzig, 1921/31
Wollny, O.,	Die Gewinnlosigkeit bei Verlegung von Wirtschaftsgütern im Zuge einer Neugliederung, DStR, 1964
Zweifel, F.,	Steuern und Goodwill, Steuerrevue, Band 5

GUTACHTEN UND BERICHTE ETC.

Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Generaldirektion Wettbewerb, Direktion Steuerfragen, Brüssel, 1962

Cahiers de droit fiscal internationale, Volume XLVIIa; Rapport pour le XVII Congrès international de Droit financier et fiscal, Paris 1963, Sujet de discussion: "Le regime fiscale comparé au processus de la concentration des entreprises"

Grundlagen und Entwurf für eine Bundessteuer für iuristische Personen, Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, herausgegeben vom Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartement, Basel, 1956

Gutachten über die Aenderung des kantonalen und eidgenössischen Steuerrechtes im Hinblick auf Umwandlungen und Fusionen geschäftlicher Unternehmungen (Aenderung der Rechtsform) und auf Holdingverhältnisse, herausgegeben von der Schutzorganisation der Privaten Aktiengesellschaften, Basel, 1964 (zit. Gutachten)

Sonderbeilage zum Bulletin der EWG, 8-1967, Programm der Steuerharmonisierung, Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern, Generalsekretariat der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Brüssel 1967

Zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, herausgegeben vom Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartement, Basel, 1956

Bericht der Expertenkommission für die Revision des Zürcher Steuergesetzes, herausgegeben durch die Finanz Direktion des Kantons Zürich, Zürich, 1949

Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen (herausgegeben von der Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften, Basel, 1970)

Studie zu den Unternehmungskonzentrationen (verfasst von E. Känzig, Bern, 1971).

ZEITSCHRIFTEN ETC. PERIODICA

Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bern

Industrielle Organisation, Schweizerische Zeitschrift für Betriebswissenschaft, Zürich

Büro und Verkauf, Schweizerische Monatsschrift für kaufmännische Organisation und Verkaufspraxis

Steuerrevue, Bern

Deutsches Steuerrecht, München und Frankfurt a/M.

Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern

Die neue Steuerpraxis, Bern

Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich

Schweizerische juristische Kartothek, Genf

Zeitschrift für schweizerisches Recht, Basel

Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, Bern

Die schweizerische Aktiengesellschaft, Zürich

Blätter für zürcherische Rechtssprechung, Zürich

§ 1 EINLEITUNG

Die Verlegungstatbestände und die neuen wirtschaftlichen Tendenzen

Seit mehr als 10 Jahren versucht die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft im Europa der Sechs binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen. Die damit verbundene Marktausweitung, die Angleichung der Marktstrukturen sowie der fortschreitende Prozess der wirtschaftlichen Verflechtung bringen dem dynamischen Unternehmen neue Entwicklungschancen und beeinflussen zwangsläufig die Struktur der Betriebe.
Betriebswirtschafter wie Volkswirtschafter setzen sich mit diesen Problemen auseinander. Der eine bietet den Unternehmen Modelle an, damit sie sich dieser neuen Umweltsituation anpassen können [1]; der andere hilft bei der Leitung und Planung der wirtschaftlichen Einigung mit. Die EWG kann denn auch trotz unverkennbarer Stagnation auf der politischen Bühne sichtliche Erfolge auf wirtschaftlichem Gebiet vorweisen [2]. Mit dem Abbau der Binnenzölle und der Kontingentierungen ist der Integrationsprozess noch nicht abgeschlossen. Die fortschreitende Umstruktuierung der nationalen Wirtschaften wird sich aller Voraussicht nach in Zukunft noch ver-

1) Wegenstein, W., O., Die Dispositionen des Unternehmers und die Wirtschaftsintegration Europas, in Industr. Organisation, 1963, Bd. 32 S. 189 und dort zit. Literatur.
Senn, B., Standort und Steuern, Diss. St. Gallen, 1958

2) vgl. Cardis, F., Fédéralisme et Intégration européenne, Lausanne, 1968, S. 7
Groeben, Hans, von der,: Beiträge zum EWG-Kartellrecht, zur Wettbewerbs- und Wirtschaftspolitik des gemeinsamen Marktes, Köln 1967, S. 18 ff.

stärken und auf grossräumige Märkte einspielen müssen. Der Oekonom wird diese Entwicklung mit Interesse mitverfolgen und mitgestalten.

Die Verschmelzung der Wirtschaften ist jedoch eine Entwicklung, die sich nicht auf die hier als Beispiel angeführten EWG-Länder beschränkt, sondern auch in der Schweiz beinahe täglich an Aktualität gewinnt.

Die gegenseitige Abhängigkeit nationaler und regionaler Wirtschaften mag verschiedene Gründe haben. Zum Teil wird man sie auf in den Nachkriegsjahren entstandene internationale und supranationale Organisationen zurückführen. Wichtiger will mir scheinen, dass die technologischen Fortschritte und die Automation notwendigerweise diese Entwicklung förderten. Massenproduktion einerseits, Einschränkung der Produktionsprogramme andererseits führten zu einer neuen Gewichtung der unternehmungswirtschaftlichen Problemkreise. Probleme der vorwiegend standortgebundenen Herstellung der Güter verloren ihre Vorzugsstellung zugunsten der weniger standortgebundenen Absatzprobleme. Das Marketing wurde zur Hauptfunktion, Herstellung wurde zur Servicefunktion. Diese durch die hochgradige Dynamik des Wettbewerbes noch verstärkte Neuorientierung der Betriebe forderte aber von ihren Leitern Anpassungsbereitschaft und Flexibilität. Die ständige Anpassung der Unternehmen an die Verhältnisse auf den neuen Absatzmärkten und auf dem Personalmarkt, die notwendige Umstrukturierung der Verteilungswege, der Werbefunktion und der Kundendienste erheischen aber erhöhte Beweglichkeit der Unternehmung und Präsenz an der ständig sich verschiebenden Front.

Marktorientierung, zusammen mit der durch Integrationsbestrebungen geförderten Konkurrenz, führt bei der rationell arbeitenden Unternehmung zur Spezialisierung. Die Beschränkung der Sortimente, die zwar wirtschaftlichen aber schmalen Produktionsprogramme sind für die einzelne Gesellschaft ein oft nicht ungefährliches Unterfangen. Während sich die Unternehmung durch Massenproduktion grössere Gewinnchancen erhofft, ist der Kunde bestrebt, seine Auswahl aus einem möglichst breiten Angebot zu treffen. Die Spezialisierung birgt die Gefahr, zuviele Eier im selben Korb zu tragen und eventuell die sich ändernden Kundenwünsche nicht befriedigen zu können: Bei grösseren Gewinnchancen wird die langfristige Ueberlebenschance kleiner.

Längst haben die Gesellschaften erkannt, dass dieses Dilemma durch Zusammenarbeit mit andern Unternehmen desselben Wirtschaftszweiges lösbar wird. Was sich einer Gesellschaft nicht aus finanziellen oder personellen Gründen als Alternative anbot, nämlich ein breites Angebot zu billigen Preisen sicherzustellen, wird durch die Zusammenarbeit mit andern möglich[1)]. Die Varianten der Absprachen sind unerschöpflich und nicht immer ist die Fusion oder die Ausgründung die optimale Lösung. Doch oft wird sie gewählt, weil sich die "Brautleute" nicht nur produktions- und absatzbedingte Einsparungen erhoffen, sondern weil sie sich auch in der Forschung oder bei den Organisationskosten Ersparnisse ausrechnen.

Absatzorientierung der Organisationen und Zusammenarbeit mit geeigneten Partnern werden unternehmungswirtschaftlich als

1) Gutachten, a.a.O., S. 11.

Ziele erkannt und in neuerer Zeit vermehrt angestrebt. Es ist aber ein offenes Geheimnis, dass sich diesen auch wettbewerbswirtschaftlich wünschenswerten Tendenzen eine Vielzahl von Schwierigkeiten entgegenstellt: Soziologische, sprachliche, staatliche, wirtschaftspolitische, rechtliche und steuerliche Grenzen bestimmen u.a. die Integration der Märkte und die Konzentration der Betriebe.

Aus diesen Hindernissen haben wir eine Frage ausgewählt, die sich mit den staatlichen Grenzen und den steuerrechtlichen Schranken befasst. Die Anpassung der Unternehmungsstrukturen erfordert erhöhte Beweglichkeit in der räumlichen Aufteilung der Funktionen. Niederlassungen, Betriebsstätten, Geschäftsstellen und Entscheidungszentren sollten an die Front verlegt werden können, ohne durch staatliche oder steuerliche Grenzen daran gehindert zu werden. Sitzverlegungen, Betriebsverlegungen, Fusionen und ähnliche Tatbestände werden in der Regel jedoch nur dann als steuerrechtlich erfolgsneutrale Tatbestände betrachtet, als sie nicht über Landes- oder Kantonsgrenzen oder gar über Gemeindegrenzen erfolgen. Den Fragen, wie es sich in diesen Fällen zivilrechtlich, betriebswirtschaftlich und insbesondere steuerrechtlich verhält, soll in der Folge etwas nachgegangen werden.

Wir haben uns dabei auf die grundsätzlichen Ueberlegungen bei den iuristischen Personen beschränken müssen. Auch wurden der Uebersichtlichkeit halber die Verlegungstatbestände über die Gemeindegrenzen aus der Untersuchung ausgeklammert.

Die steuerrechtliche Behandlung der Sitz- und Betriebsverlegungstatbestände hängt eng zusammen mit der Frage nach der Liquida-

tion und den Liquidationsgewinnen, ausgehend von diesen Grundlagen werden in einem zweiten Teil die Verlegungen iuristischer Personen ins Ausland und in einem dritten Teil die Verlegungen in einen anderen Kanton behandelt. Die Schwierigkeiten der Bewertung und die Frage nach der Verfassungsmässigkeit kantonaler "Wegzugsteuern" werden kurz gestreift. Abschliessend wird auf verschiedene Lösungsalternativen verwiesen werden.

§ 2 DIE LIQUIDATIONSBESTEUERUNG IM ALLGEMEINEN

I. DER LIQUIDATIONSBEGRIFF

1. Die zivilrechtliche Auflösung iuristischer Personen

Zivilrechtlich muss zwischen Auflösung [1], Liquidation [2] und Erlöschen einer Gesellschaft unterschieden werden.

a) Die Auflösung im Zivilrecht

Der Begriff der Auflösung kann in einem weiteren und in einem engeren Sinne verstanden werden. Im weiteren Sinne bedeutet Auflösung den Beginn eines neuen besonderen Stadiums im Leben der Gesellschaft: das Stadium der Selbstvernichtung [3]. Die Besonderheit dieses Stadiums besteht darin, den Zweck der wirtschaftlich werbenden Gesellschaft zu ersetzen durch einen neuen Zweck. Dieser Zweck besteht darin, die Voraussetzungen zu schaffen, damit die Gesellschaft aus dem Rechtsverkehr ausscheiden kann. Welches diese Voraussetzungen sind, welche Interessen dabei vor allen

1) OR Art. 545ff; Art. 574ff; Art. 619; Art. 643; Art. 711; Art. 736ff; Art. 775; Art. 793; Art. 820ff; Art. 911

2) OR Art. 548ff; Art. 582ff; Art. 619; Art. 739ff; Art. 823; Art. 913

3) Godin-Wilhelmi, Das Aktiengesetz (Kommentar), 2. Aufl., Berlin, 1950, § 262 Anm. 2

geschützt werden müssen[1], bestimmt das Gesetz. Diesen Sinn hat der Auflösungsbegriff von OR Art. 736.

Im engeren Sinne bedeutet Auflösung Aufhören der Gesellschaft als Rechtsperson. In diesem Sinne stellt Auflösung nicht einen Zeitraum, sondern einen Zeitpunkt dar. Es ist der Zeitpunkt, in welchem die Gesellschaft keinerlei Vermögen mehr besitzt[2].

Regelmässig bedeutet Auflösung im weiteren Sinne der Eintritt in das Liquidationsstadium[3]. Die Gesellschaft behält ihre Organisation, vorbehältlich gewisse Abänderungen. Ihre Firma erhält den Zusatz "in Liquidation". Sie behält auch ihre Identität bis zum Ende der Selbstvernichtung[4].

1) OR Art. 739ff; v. Steiger, F., Rechtsfragen betrffend die Aktiengesellschaft in Liquidation, in SAG Bd. 22, 1949/50, S. 40ff; Schluep, W.R., Die wohlerworbenen Rechte und ihr Schutz im schweiz. Recht, Diss. St. Gallen, Zürich, 1955, S. 73ff; v. Steiger, F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, Zürich, 1952, S. 351.
2) Suter, J., Die Fusion der Aktiengesellschaft im Privatrecht und im Steuerrecht, Diss. Zürich, 1965, S. 45: ".... mit der Auflösung der Gesellschaft kann zweierlei gemeint sein." Einmal nämlich die Auflösung der Gesellschaft als Rechtssubjekt, also der juristischen Person im abstrakt allgemeinen Sinne (Auflösung im engeren Sinne), sodann die Auflösung der Gesellschaft als Personenverbindung zu gemeinsamer Zwecksetzung, also der iur. Person im konkret allgemeinen Sinne.
3) OR Art. 738, Blumenstein, E., Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, in ZSR NF Bd. 52, S. 184a, Schucany, E., Kommentar zum schweiz. Aktienrecht, Zürich, 1960, Art. 736 N. 1; Guhl, Th., Das Schweiz. Obligationenrecht, 5. Auflage, Zürich, 1950, S. 460 und 570f.
4) ZSR NF Bd. 30, S. 10; v. Steiger, a.a.O., S. 324.

In Ausnahmefällen, die das Gesetz ausdrücklich vorbehält [1], tritt die Gesellschaft nicht in das Liquidationsstadium ein. Es sind dies vorab die Fälle der Fusion und Umwandlung [2]. Das Auflösungsstadium endet in diesen Fällen mit der Befriedigung oder Sicherstellung der Gläubigerforderungen [3].

Einen Sonderfall der Auflösung bildet die Uebernahme der Aktiengesellschaft durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes (OR Art. 751). Dabei fällt die Auflösung im weiteren Sinne mit der Auflösung im engeren Sinne zusammen. Die Voraussetzungen für das Ausscheiden aus dem privaten Rechtsverkehr sind mit der Verstaatlichung erfüllt [4].

b) Die Liquidation im Zivilrecht

Der Begriff der Liquidation wird in der handelsrechtlichen Literatur nicht einheitlich verwendet [5]. Formal ist darunter wohl die-

1) OR Art. 738
2) OR Art. 748ff; OR Art. 824ff; OR Art. 770, Abs. 3
3) OR Art. 748 Ziff. 2; Ziff. 5, Ziff. 7; OR Art. 749, Abs. 2; OR Art. 750, Abs. 2; OR Art. 826, Abs. 5
4) Schucany, E., Kommentar zum schweiz. Aktienrecht, Zürich, 1960, Art. 751, N. 3
5) Gutachten über die Aenderung des kant. und eidg. Steuerrechts im Hinblick auf Umwandlungen und Fusionen geschäftlicher Unternehmungen (Aenderung der Rechtsform) und auf Holdingverhältnisse, hrsg. von der Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften, Basel, 1964, S. 45; Vuille, J.-M., Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, Diss. Zürich, 1966, S. 8; Die Uneinheitlichkeit ist m.E. darauf zurückzuführen, dass nicht zwischen formellem und materiellem Liquidationsbegriff unterschieden wird.

jenige Tätigkeit zu verstehen, die während des Auflösungsstadiums vorgenommen wird, um die Voraussetzungen für ein Ausscheiden aus dem Rechtsverkehr zu schaffen[1].

Innerhalb des Liquidationsbegriffes wird zwischen äusserer[2] und innerer[3], sowie zwischen Liquidation im weiteren[4] und im engeren Sinne[5] unterschieden.

Von der Liquidation im formalen Sinne sind die verschiedenen Sachverhalte zu trennen[6]. Allgemein kann festgehalten werden, dass die obligationenrechtlichen Liquidationsvorschriften Ausfluss einer spezifischen Haftungsgestaltung sind (OR 754)[7] und demnach vorab dem Gläubiger- und Gesellschaftsschutz dienen.

Wesentlich ist der Liquidationstätigkeit die Geltendmachung aller Rechte und die Erfüllung aller Pflichten gegenüber Dritten, in der vom Gesetz vorgesehenen Weise, sowie die Verteilung des

1) Suter, J., a.a.O., S. 48, S. 180f; Guhl, T., a.a.O.,S. 477.
2) Siegwart, A., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Art. 548-550, N. 6: ".... die Abwicklung der Beziehungen zu Dritten"; in diesem Sinne auch Wieland, Handelsrecht, München und Leipzig, 1921/31, S. 690f;
3) Siegwart, a.a.O., Art. 548-550, N.6: "Die Verteilung der nach Tilgung der Schulden verbleibenden Werte an die Gesellschafter"; OR Art. 745.
4) Siegwart, a.a.O., N.1: "Die Auflösung der durch die Gesellschafter geschaffenen Beziehungen und Rückführung derselben von der Gemeinschaftssphäre in die Individualspähre";
5) Siegwart, a.a.O., N.2: "... wenn das Vermögen versilbert wird".
6) s.unter: 3. Vergleich zwischen wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Liquidationsbegriff.
7) v. Steiger, a.a.O., S. 94.

übrigbleibenden Vermögens an die Gesellschafter gemäss Statuten oder Gesetz [1].

c) Das Erlöschen im Zivilrecht

Die Beendigung der iur. Person ist nicht durch die Löschung im Handelsregister gekennzeichnet [2], sondern dadurch, dass das gesamte Gesellschaftsvermögen auf Dritte oder auf die Gesellschafter übertragen worden ist. Die vollständige Verteilung des Vermögens ist zugleich der Endpunkt des Auflösungsstadiums [3].

2. Der wirtschaftliche Liquidationsbegriff

Einem Unternehmen ist es eigen, Kapital in Ware und Ware in Kapital umzusetzen. Jede Umwandlung von Ware in Bargeld oder andere nicht dem Risiko unterworfene Geldquellen kann demnach unternehmenswirtschaftlich als Entbindung oder Liquidation bezeichnet werden.

Hier interessiert jedoch nur der Fall, wo zugleich mit der Verflüssigung der in Ware gebundenen Mittel die Aufgabe der Unternehmenstätigkeit und somit auch die Verflüssigung der Betriebsanlagen beabsichtigt wird. Wann sich dieser Entschluss äussert, welche Handlungen die Liquidation in diesem Sinne einleiten,

1) OR Art. 745, Abs. 1; OR Art. 823; OR Art. 913; vgl. auch ZGB 57
2) Schucany, a.a.O., Art. 746, N. 2: "Die Löschung hat im Gegensatz zum Eintrag nicht konstitutive Wirkung"; ZbJV. Bd. 67, S. 460
3) vgl. für das deutsche Recht: Godin-Wilhelmi, a.a.O., § 273 Anm. 2; Der genaue Zeitpunkt lässt sich nicht genau feststellen.

lässt sich unabhängig vom Einzelfall nicht sagen [1].

Betriebswirtschaftlich ist demnach unter Liquidation der letzte Teilkreislauf zu verstehen. Es soll mit der Entbindung und Verflüssigung des Gesamtvermögens erreicht werden, dass das Unternehmen als wirtschaftliche Einheit [2], als Kombination von Produktionsfaktoren in seine Faktorenbestandteile aufgelöst wird [3].

1) Borkowsky, R., Einige Probleme der steuerlichen Unternehmenspolitik, Zürich, 1967, S. 112; Die Grenze zwischen laufender Tätigkeit und Liquidationstätigkeit lässt sich schwerlich ziehen. Ob sie mit einer wesentlichen Verbesserung des Liquidationsgrades, bei einer grossen Extradividende, bei bewusster Reserveausschüttung, bei teilweiser Kapitalrückzahlung beginnt, lässt sich nicht sicher sagen. - Festzustellen ist jedenfalls, dass wirtschaftlich die Liquidationstätigkeit lange vor dem Auflösungsbeschluss beginnen kann, und m.E. auch beginnensoll.
2) Walther, A., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung, Zürich, 1959, Bd. 1, S. 54; Mellerowicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin, 7. Auflage, 1952, Bd. 3, S. 65.
3) Borkowsky, a.a.O., S. 123; Neidhart, T., Der Begriff des Liquidationsgewinnes im schweizerischen Steuerrecht, Thèse Neuchâtel, 1951, S. 11, Lerch, R., Die Liquidation von Einzel- und Personenunternehmungen und ihre steuerlichen Auswirkungen auf die stillen Reserven, Zürich, 1965, S. 30; vgl. auch Fluck, K., Der Status der Unternehmung, Stuttgart, 1930, S. 101.

3. Vergleich des zivilrechtlichen mit dem wirtschaftlichen Liquidationsbegriff

Unter Ziffer 1 haben wir versucht, den zivilrechtlichen Liquidationsbegriff zu umschreiben. Stellt man diesem Begriff den wirtschaftlichen Liquidationsbegriff gegenüber, stellt man leicht fest, dass sich diese Begriffe nicht decken. Der materielle Inhalt des zivilrechtlichen Liquidationsbegriffes deckt vielmehr Sachverhalte, die wirtschaftlich betrachtet blosse ausserordentliche Entscheide der Geschäftsleitung darstellen.

Zivilrechtlich können etwa folgende Sachverhalte unterschieden werden [1]:

1. Die Liquidation des Unternehmens im oben unter Ziffer 2 angeführten wirtschaftlichen Sinne.
2. Die Liquidation des Unternehmens in der Weise, dass das Unternehmen als Einheit veräussert wird [2].
   Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich dabei um einen blossen Wechsel der hinter der Unternehmung stehenden Personen.
3. Die Liquidation der Unternehmung durch Aenderung der Rechtsform, unter Beibehaltung der Unternehmenseinheit und der daran beteiligten Personen.

1) Gutachten, a.a.O., S. 45f; Borkowsky, a.a.O., S. 124ff:, Suter, a.a.O., S. 50; Neidhart, T., a.a.O., S. 11f; von Streng, F., Die Besteuerung der Kapital- und Liquidationsgewinne nach thurgauischem Steuerrecht, S. 115ff; ähnlich Lerch, R., a.a.O., S. 30.

2) vgl. OR Art. 585, Abs. 3; Bei den Kollektivgesellschaften ist die Veräusserung der Unternehmenseinheit während der Liquidation ausdrücklich vorgesehen. Ebenso SchKG Art. 132 und 256 im Konkurs; vgl. OR Art. 743

In allen diesen Fällen geht zivilrechtlich die Rechtspersönlichkeit unter [1], weil kein Vermögen, kein gemeinsamer auf den Zweck der Unternehmung gerichteter Wille und/oder keine Mitglieder mehr vorhanden sind. Diese Tatsachen genügen dem Zivilrecht, für die iur. Person, unter Vorbehalt des Art. 738 OR, die Liquidation vorzuschreiben.

4. Der steuerliche Liquidationsbegriff

a) Abgrenzung

Es kann nicht Aufgabe dieser Arbeit sein, den steuerlichen Liquidationsbegriff in seinem vollen Umfange zu erarbeiten. Dadurch wäre einerseits die Gefahr gegeben, die Lösung unseres Problems zu präjudizieren, andererseits müsste aber auch die Frage geprüft werden, ob nicht zwischen staats- und bundessteuerlichen Liquidationsbegriffen unterschieden werden müsste. Vielmehr geht es darum, allgemeine Begriffsmerkmale festzuhalten.

b) Zivilrecht und Steuerrecht

In der Steuerrechtsliteratur wird zum Teil die Meinung vertreten, der zivilrechtliche Liquidationsbegriff sei für steuerliche Belange zu eng [2]. Dieser Ansicht kann nur soweit beigestimmt werden, als gleichzeitig eine in anderer Beziehung zu weite Begriffsum-

1) vgl. Godin-Wilhelmi, a.a.O., § 233 Anm. 3: "... Die Gesellschaft hört auf, eine rechtliche Individualität zu haben ...".
2) Tinner, A., Die Besteuerung von Kapital- und Liquidationsgewinnen im Kanton St. Gallen, Zürich, 1966, S. 18; Neidhart, a.a.O., S. 12; Borkowsky, a.a.O., S. 123; Vuille, a.a.O., S. 122.

schreibung ausgeschlossen wird. Es gibt zwar einerseits Fälle, wo steuerrechtlich, nicht aber handelsrechtlich liquidiert werden muss [1], andererseits aber auch Fälle, wo handelsrechtlich, nicht aber steuerrechtlich liquidiert wird [2].

Der zivilrechtliche Begriff trägt demnach nicht viel zur steuerlichen Begriffsbestimmung bei. Was bedeutet eigentlich die Liquidation im steuerrechtlichen Sinne ? Eine Liquidation im steuerlichen Sinne [3] bedeutet, dass alle Einkommensbestandteile

1) als Beispiel etwa: Uebernahme einer steuerpflichtigen Körperschaft des Privatrechts durch eine von der Steuer befreite Körperschaft des öffentlichen Rechtes. Der Grund zur Besteuerung liegt im Steuersystem selbst, ist also fiskalischer Art. Mit dieser Verstaatlichung wird die Möglichkeit der Besteuerung nicht nur aufgeschoben, sondern überhaupt verunmöglicht. - Zivilrechtlich ist jedoch die Möglichkeit ausdrücklich vorgesehen, dass die Gesellschafter, resp. die Generalversammlung das Ausbleiben der Liquidation beschliessen können. OR Art. 751 und 915; andere Fälle etwa: HRVo Art. 51, vgl. auch Masshardt, in Archiv 28, S. 206f, BG vom 3.6.1960, in Archiv 29, S. 437

2) Alle Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelten wenigstens wehrsteuerrechtlich als erfolgsneutrale Vorgänge, sofern die Buchwerte beibehalten werden. Das gilt insbesondere auch für die Umwandlung einer AG in eine Genossenschaft oder einer GmbH in eine AG. Bei diesen Umwandlungen sieht aber das Zivilrecht eine Liquidation vor. vgl. Känzig, Wehrsteuer, Art. 53 N4 (er weist darauf hin, dass die kt. Praxis nicht einheitlich ist); Gygax, Lexikon Nr. 219; Lüscher, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmenskonzentration, in: Finanz und Wirtschaft vom 10.8.1968.

3) Für Partialliquidationen vgl. BGE 73 I 398, 82 I 177, Archiv Bd. 24, S. 281.

früherer Geschäftsperioden, die noch nicht als Ertrag besteuert worden sind, zur Steuer heranzuziehen [1]. Soll dem Prinzip der Einkommens- und Ertragsbesteuerung nachgelebt werden, dass in der Besteuerung keine ungerechtfertigte Lücke entstehen darf [2], muss irgendwann im Leben der Unternehmung der potentielle Ertrag in Erscheinung treten.

Der Umstand, dass der zivilrechtliche und steuerrechtliche Liquidationsbegriff ganz verschiedenartig sind, dass sich diese Begriffe demnach nicht decken, veranlasste Känzig [3], und andere [4] zu Recht, die Liquidation im Steuerrecht als steuerrechtlichen und nicht als zivilrechtlichen Begriff zu bezeichnen.

In der Folge soll nun versucht werden, anhand der Liquidationstypen, die sich beim Vergleich des zivilrechtlichen mit dem wirtschaftlichen Begriff ergeben haben, einige Aspekte der steuerrechtlichen Liquidationstatbestände herauszuarbeiten.

1) Buchhalterisch sollte das Total der Periodenerfolge gleich dem Totalerfolg der Unternehmung sein. Obgleich das Steuerrecht die Erträge nach steuerlichen Gesichtspunkten periodiziert, soll doch im Endeffekt der Totalerfolg der Unternehmung der Steuer unterliegen.
2) ZBl, 1965, S. 173
3) Känzig, Wehrsteuer, Art. 53, N. 4, mit Verweis auf BG vom 2.11.1965, in Archiv Bd. 25, S. 247; vgl. auch BGE 76 I 57 und BGE 85 I 242. Im letzteren Entscheid nahm das Bundesgericht trotz betrieblich geringfügiger Strukturänderung mit Rücksicht auf das Steuersystem das Vorliegen eines Liquidationstatbestandes an.
4) Gutachten, a.a.O., S. 40, 59, 66: "Das Steuerrecht möge bis zu einem gewissen Grad ein selbständiges vom Privatrecht unabhängiges Begriffsinstrumentarium entwickeln....".

Für diese Untersuchung müssen wir uns aber auf die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränken. Steuerrechtlich ergibt sich nämlich eine verschiedene Betrachtungsweise, je nachdem ob die Liquidation Personenunternehmungen oder Kapitalgesellschaften und Genossenschaften betrifft. Diese wirtschaftlich an sich nicht gerechtfertigten Unterschiede rühren vorab davon her, dass die meisten Steuergesetze Personenunternehmungen nicht als Steuersubjekte betrachten. Steuersubjekte sind vielmehr die hinter den Einzelfirmen und Personengesellschaften stehenden Unternehmer. Anders liegen die Verhältnisse bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Diese Unternehmungen werden unabhändig von der Art ihrer wirtschaftlichen Wirkungsweise als selbständige Subjekte zur Steuer herangezogen.

c) Die Liquidation im wirtschaftlichen Sinn und das Steuerrecht

Die Liquidation einer iur. Person im wirtschaftlichen Sinne liegt vor, wenn die Absicht besteht, die Unternehmenstätigkeit einzustellen und das Vermögen der Unternehmung an die Gesellschafter zu verteilen. Handelt es sich nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich grundsätzlich um eine Liquidation. Anders liegt der Fall, wenn bloss die unternehmerischen Zielsetzungen geändert werden. Wohl wird sich dies in gewissen Fällen nicht ohne erhebliche Veränderungen der Liquiditätsstruktur des Unternehmens bewerkstelligen lassen, weshalb sich allenfalls Kapitalgewinne einstellen werden. Eine steuerrechtliche Liquidation stellt die Zweckänderung

der Unternehmung in der Regel jedoch nicht dar [1)2)].

Dies gilt jedoch nur unter dem Vorbehalt, dass mit der Zweckänderung keine Aenderung des Systems der Besteuerung herbeigeführt wird [3)]. Der Grund, weshalb der Fiskus auf die Liquidiations-

1) Zum Begriff der sog. wirtschaftlichen Neugründung BGE 64 II 364; Blumenstein, E., in Archiv Bd. 11, S. 340; Borkowsky, a.a.O., S. 127

2) In Deutschland wird darauf abgestellt, ob es sich bei der Umstellung der Geschäftstätigkeit, steuerrechtlich betrachtet, um eine Betriebsumstellung oder eine Betriebsneugliederung handelt. Eine Betriebsumstellung wird immer dann als Liquidationstatbestand betrachtet, wenn damit die "wirtschaftliche Grundstruktur" des Betriebes geändert wird. So wäre die Umstellung einer Milchproduktionsstätte in eine Geflügelfarm eine Betriebsumstellung, die Umwandlung einer Fleckviehfarm auf eine Braunviehfarm aber eine blosse, steuerrechtlich unbeachtliche Betriebsneugliederung. vgl. dazu Uelner, W., Die steuerfreie Uebertragung stiller Reserven, in DStR 1964, S. 667; Wollny, O., Die Gewinnlosigkeit bei Verlagerungen von Wirtschaftsgütern im Zuge einer Neugliederung in DStR 1964, S. 539. Betrefffend das Problem der strukturellen Betriebsänderungen, vgl. auch ZSR NF 53, S. 82ff; BGE 7, 427; BGE 52 III 86; BGE 85 I 242; BG vom 5.2.1950 in Archiv Bd. 28, S. 512; SJZ 13, S. 382; Verw. Gericht Zürich vom 8.8.1961 in ZBl, 1962, S. 173f.

3) So v.a. bei Personengesellschaften: BGE 85 I 242. Die Liquidationsbesteuerung wurde bejaht, wegen der dahinfallenden Buchführungspflicht. Für juristische Personen wäre etwa an den Fall einer horizontalen oder vertikalen Unternehmensteilung zu denken. Der Fiskus würde steuerrechtlich eine Liquidation bejahen, wenn er nicht die Sicherheit hätte, dass der abgespaltene Betrieb die anteiligen Steuern bezahlen wird, z.B. wenn der neue Betrieb im Ausland eröffnet wird oder aufgrund einer Sonderbestimmung von der Steuerpflicht befreit wäre. Eine einheitliche Praxis jedoch kennen die Kantone nicht. Vgl. dazu Masshardt, Fusion, transformation et scission d'entreprise, in Archiv 32, S. 189; Känzig, Art. 49, N. 147.

besteuerung im Falle einer Zweckänderung verzichtet, ist nicht zivilrechtlicher, sondern steuerrechtlicher Natur: Die Schlussabrechnung über die Gesamtheit der unversteuerten, stillen Reserven ist in einem späteren Zeitpunkt möglich.

d) Uebertragungen im Steuerrecht

Wird eine Unternehmung als Einheit veräussert, wechseln wirtschaftlich betrachtet nur die hinter der Unternehmung stehenden natürlichen oder juristischen Personen.

Steuerrechtlich müssen jedoch verschiedene Fälle auseinandergehalten werden: Einerseits besteht der Fall, bei dem die Gesellschaft ihre sämtlichen Aktiven und Passiven an eine andere Unternehmung veräussert. Die auf diesen Vermögensgegenständen liegenden unversteuerten Reserven werden durch den Verkauf realisiert und besteuert. In der Regel wird die veräussernde Gesellschaft in der Folge auch zivilrechtlich liquidieren. Anders sind all diejenigen Fälle zu beurteilen, bei welchen sämtliche Aktiven und Passiven als Gesamtheit durch Fusion oder ähnliche Veräusserungsgeschäfte übertragen werden, sehen der Bund und die Kantone in der Regel unter gewissen Voraussetzungen von der Besteuerung ab. Die Praxis inbezug auf die Erfolgsneutralität dieser Vorgänge ist aber noch nicht gefestigt [1)2)].

1) Für diese Frage muss auf die Literatur verwiesen werden: Masshardt, in Archiv 28, S. 195ff; Archiv 32, S. 189; Archiv 33, S. 131ff; Känzig, Wehrsteuer, Art. 49, N. 146, SAG 32, S. 8: Die steuerlichen Folgen der Veräusserung eines in Form einer AG bestehenden Unternehmens; Walter, H.,: Veräusserung und Erwerb eines in Form einer AG bestehenden Unternehmens nach schweiz. Recht, Zürich 1959; Suter, J.,: Die Fusion von Aktiengesellschaften im Privatrecht und im Steuerrecht, Diss. Zürich, 1965, und dort zitierte Literatur.
2) Fragen die sich bei Annahme der Erfolgsneutralität bei Fusionen über Landes- oder Kantonsgrenzen ergeben, s. Seite, unter ...

In einem weiteren Fall wird die Unternehmung als Einheit übertragen, in dem die Kapitalanteilsberechtigten ihre Beteiligungen am Gesellschaftsvermögen veräussern. Es ist einleuchtend, dass der Verkauf einzelner Anteilsrechte nicht zur Liquidation der Unternehmung führen kann. Auch der Verkauf aller Aktien durch den Alleinaktionär einer Einmanngesellschaft kann steuerrechtlich nicht die Liquidation der Gesellschaft bedeuten. Fraglich ist, ob diese an sich logische Folge gerechtfertigt ist, oder ob der Alleinaktionär gegenüber dem Inhaber einer Einzelfirma steuerrechtlich nicht bevorzugt wird. Wirtschaftlich betrachtet ist zwischen dem Verkauf aller Aktien und dem Verkauf einer Einzelfirma als Einheit kein Unterschied zu sehen. In Anbetracht dieser Schwierigkeit haben die Gerichte bei sogenannten reinen Immobiliengesellschaften eine Ausnahme gemacht, und eine steuerrechtliche Liquidation der Gesellschaft beim Verkauf sämtlicher Anteilscheine anerkannt [1]. Wechseln demnach die Beteiligten eines in Form einer AG, KoAG, GmbH oder Genossenschaft bestehenden Unternehmens, bleibt in der Regel die Besteuerung der Unternehmung aus. Der Grund ist steuerrechtlicher Natur[2]. Der Fiskus begibt sich nicht der Möglichkeit, die auf dem Anlage- und Umlaufvermögen der Unternehmung vorhandenen stillen Reserven in einem späteren Zeitpunkt zu besteuern.

1) Zusätzlich würde dem Fiskus auch die Handänderungssteuer und die Grundstückgewinnsteuer entgehen. Die Erträge würden auch nicht der dem System eigenen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterliegen.
2) Dass auch zivilrechtliche, v.a. gesellschaftsdogmatische Gründe mit im Spiel sind, hat Suter, a.a.O., III Teil, eindrücklich nachgewiesen.

e) Aenderung der Rechtsform im Steuerrecht

Aendert eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ihre bisherige Rechtsform, ohne Veränderung des Bestandes der Gesellschafter und der Unternehmung als wirtschaftliche Einheit, so muss zivilrechtlich trotzdem liquidiert werden. Vorbehalten bleiben nur OR Art. 824; OR SchlT. Art. 4 und OR Art. 770, 3. - Das Bundesgericht hat für die Wehrsteuer festgestellt, dass bei blosser Umwandlung juristischer Personen keine stillen Reserven realisiert werden [1] und dass die Geschäftsergebnisse der alten Gesellschaft Bemessungsgrundlage der neuen Gesellschaft sein können. Die Lehre nimmt in diesen Fällen eine Steuersukzession an [2]. Die wirtschaftliche Erfolgsneutralität derartiger Umwandlungen rechtfertigt das Ausbleiben der Liquidationsbesteuerung. Vorbehalten bleiben jedoch alle diejenigen Fälle, wo durch die Umwandlung die Besteuerung der stillen Reserven der Unternehmung in einem späteren Zeitpunkt verunmöglicht wird [3].

f) Folgerungen

Betrachten wir die zivilrechtlichen und die wirtschaftlichen Liquidationstatbestände und fragen wir uns, inwiefern sie für das Steuerrecht massgeblich sein können, so stellen wir fest, dass sie dem Steuerrecht nicht weiterhelfen. Die Liquidation ist somit ein eigenständiger steuerrechtlicher Begriff.

1) BG vom 12.4.1946 in Archiv 15, S. 38; Hunziker, M., Probleme der Kontinuität der Besteuerung im Wehrsteuerrecht, in Archiv 15, S. 186.
2) Anstelle vieler: Känzig, Wehrsteuer, Art. 12, N. 5
3) z.B. die Umwandlung in eine Gesellschaft des öffentl. Rechtes: OR Art. 751 und Art. 916. Andere Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht im Wehrsteuerrecht, z.B. Art. 16, Art. 17, WStB.

II. DER STEUERLICHE LIQUIDATIONSGEWINNBEGRIFF

1. Gewinn im Zivilrecht, in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht

Gesellschaftsrecht, Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht suchen den Gewinn einer Unternehmung zu ermitteln. Alle drei Bereiche gehen dabei von verschiedenen Zielsetzungen aus [1]. Gemäss der gestellten Aufgabe wird sich diese Arbeit mit dem steuerlichen Gewinnbegriff, insbesondere mit dem Reinertrag der Kapitalgesellschaften zu befassen haben. Davon ausgehend, soll versucht werden, den steuerlichen Liquidationsgewinn seinem Wesen und seiner Entstehung nach zu bestimmen.

Zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinnes knüpft das Steuerrecht an die handelsrechtskonforme Gewinn- und Verlustrechnung an. Zur regelmässigen Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer Jahresbilanz sind alle Kapitalgesellschaften obligationenrechtlich verpflichtet (OR Art. 662ff, Art. 764, Abs. 2, Art. 805).
Bemessungsgrundlage bildet der nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten korrigierte Saldo einer handelsrechtskonformen, nach unternehmungswirtschaftlichen Methoden errichteten Erfolgs-

1) Pape, Die Erfolgsrechnung, in: Bilanzen der Unternehmung, Band I, Wien, 1933, S. 261ff.

rechnung [1].

Die Korrekturen rühren von den verschiedenen Zwecksetzungen her: Die handelsrechtlichen Vorschriften suchen den Gläubiger zu schützen; sie lassen daher Unterbewertungen zu und dienen damit dem Bestreben, vorsichtiger Kaufleute, stille Reserven zu schaffen" [2]. Schreibt das Handelsrecht Höchstansätze vor, sucht das Steuerrecht durch Mindestansätze zu verhindern, dass die Gesellschaft durch willkürliche Bewertung ihren Gewinn beliebig beeinflusst [3]. Das Steuerrecht ist demnach bestrebt, den in einer Periode wirklich erzielten Gewinn zu ermitteln [4].

Die Errechnung des tatsächlich erzielten Periodengewinnes ist dem Grundsatze nach auch das Ziel der Betriebswirtschaftslehre. Das unternehmerische Rechnungswerk bezweckt aber daneben, im Gegensatz zum Steuerrecht, die Beschaffung von Informationen retrospektiver [5] und prospektiver [6] Art. Die Disparität der Zwecke

1) Als Saldo definiert Känzig, a.a.O. Art. 49 N.10, den Differenzbetrag zwischen den steuerlich massgebenden Vermögenszugängen (Erträgen) und den steuerlich massgebenden Vermögensabgängen (Aufwendungen) einer Geschäftsperiode.
2) Beeler, G., Schweiz. Buchführungs- und Bilanzrecht, Zürich, 1956, S. 58; Borkowsky, a.a.O. S. 65;
3) vgl. Känzig, E., a.a.O. Art. 49, N. 7 mit Literatur, insbes. BG vom 18.9.1959, Archiv 28, 392.
4) anstelle vieler: Bühler, O., Bilanz und Steuer, 6. Aufl. Berlin und Frankfurt, 1957, S. 19ff.
5) z.B. Rechenschaft über die abgelaufene Geschäftsperiode, Ueberwachung der Führung, Kostenentwicklung, Ist-Kostenrechnung.
6) z.B. Informationen bezüglich der Ertragskraft, der Zukunftsaussichten, der Liquidationsentwicklung, Plankostenrechnung etc. vgl. dazu: Schneider, E., Einführung in die Wirtschaftstheorie, 6. Auflage, Tübingen, 1960, insbes. Band I.

ist der Grund, weshalb sich unternehmungswirtschaftliche und steuerrechtliche Ueberlegungen nicht zu decken brauchen. Trotzdem bieten die Erkenntnis der Betriebswirtschaft wesentliche und für das steuerrechtliche Verständnis massgebliche Anhaltspunkte; denn Steuerrecht wie Betriebswirtschaftslehre knüpfen an primär wirtschaftlich gegebene Sachverhalte an.

Auch kann sich das Steuerrecht betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse nicht verschliessen. Das ergibt sich schon aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit [1]: Diese darzustellen ist aber ebenso Informationszweck der Betriebswirtschaftslehre, wie sie Grundlage für das Ertragssteuersystem bildet.

1) Der Periodengewinn allein sagt allerdings noch nichts über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus. Immerhin stellt er ein Datum für die Messung derselben dar: J. Papiz, Körperschaftssteuer, Handbuch der Staatswissenschaften, Band V, 4. Auflage, Jena, 1923/24, S. 895; Känzig, E., Die Aktiengesellschaft im Einkommenssteuersystem, Bern 1953, S. 119 und 127.

2. Die betriebswirtschaftliche Erfolgsgliederung

Eine der betriebswirtschaftlichen Regeln soll in der Folge etwas näher betrachtet werden: Nämlich die Gliederung des Unternehmungserfolges, wie sie zum Zwecke der Beschaffung aussagekräftiger Daten vorgenommen wird.

Die Betriebswirtschaftslehre gliedert den im Saldo der Erfolgsrechnung als Einheit in Erscheinung tretenden Unternehmungserfolg in drei Teilerfolge [1]:

- den Betriebserfolg; Dies ist der Differenzbetrag zwischen den periodisierten Einnahmen und den periodisierten Ausgaben einer Rechnungsperiode, die entstanden sind aus der für die Unternehmung typischen Leistungserstellung.
- den betriebsfremden Erfolg; Dies ist der Differenzbetrag periodisierter Einnahmen und periodisierter Ausgaben aus betriebsfremder Leistung der Unternehmung.
- den ausserordentlichen Erfolg, entstanden aus der Differenz von Aufwand und Erträgen derjenigen Geschäftsvorfällen, die durch Unstetigkeit und Unregelmässigkeit charakterisiert sind [2].

1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 11. Auflage, Köln und Opladen, 1953, S. 61ff und S. 67f; Langenegger, Skriptum, Bern, WS, 1965/66, S. 14f und 17; Münsterstein, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band I, S. 627

2) Betriebsfremde und ausserordentliche Erfolge werden im schweizerischen Kontenrahmen in der Klasse 7 zusammengefasst.

Im Hinblick auf unsere Aufgabe soll nun diese Gliederung, wie sie auch buchtechnisch üblich[1] ist, etwas näher betrachtet werden[2]. Als betriebliche Geschäftsvorfälle sind all jene Transaktionen zu verstehen, die zum regelmässigen Geschäftsbetrieb gehören und mit welchen die Unternehmung die ihr gestellte Aufgabe erfüllt. Ordentlicherweise werden diese Geschäftsvorfälle im Verkauf von Waren und Fabrikaten oder in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen. Der Erfolg betrieblicher Vorgänge besteht deshalb im Differenzbetrag zwischen der betrieblichen Leistung bewertet zum Erlös und den dafür aufgewendeten Kosten (= sog. externer Leistungswert)[3].

Erfolge aus betriebsfremden oder neutralen Geschäftsvorfällen sind ordentlicherweise regelmässig; sie stehen aber mit dem Betrieb in nur mittelbarem, mit der Unternehmung jedoch in

1) Diese Gliederung ist in Deutschland durch das Aktiengesetz § 131f zwingend vorgeschrieben.
2) Känzig, Wehrsteuer, Art. 49, N. 2, gliedert den Erfolg in Teilerfolge betrieblicher und ausserbetrieblicher Art. Dabei sind wohl unter ausserbetrieblichen sowohl betriebsfremde als auch a.o. Erfolge zu verstehen. Aehnlich Koeller: Steuerfragen im Bilanzrecht, in: Bilanzen der Unternehmung, a.a.O. S. 803f; Beeler, a.a.O., S. 197.
3) Aufwendungen, die für betriebliche Leistung erbracht werden, sind Kosten, z.B. Walther, A., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung, Zürich 1959, Bd. I, S. 381 und 205f; Kalkulation und Bilanzrechnung, in: Bilanzen der Unternehmung, Band I, S. 650; Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Berlin-Göttingen-Heidelberg, 1963, 8./9. Auflage, S. 228ff.

unmittelbarem Zusammenhang. Dividenden, Zinsen und andere erfolgswirksame Einnahmen aus Ueberlassung von Gesellschaftsvermögen an Dritte ohne eigentliche betriebswirtschaftliche Motivierung wären etwa zu erwähnen [1].

All jene Geschäftsvorfälle, denen das Merkmal der Regelmässigkeit fehlt, werden als ausserordentlich bezeichnet. Dabei ist ohne Bedeutung, ob diese aus ausserordentlichen Vorgängen resultierenden Erfolge im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung oder Leistungserbringung stehen oder ob ein solcher Zusammenhang nicht besteht. Wesentliches Unterscheidungskriterium ist vielmehr, dass solche aperiodischen Erfolge unternehmenswirtschaftlich betrachtet in der Regel nicht derjenigen Periode als Erfolg zugerechnet werden, in denen sie entstanden sind [2].

Unter dem Gesichtspunkt, ob diese unregelmässigen Erfolge aus betrieblichen oder aus ausserbetrieblichen Ursachen entstanden sind, können die ausserordentlichen Erfolge weiter aufgegliedert werden:

Ausserbetriebliche Ursachen haben all jene Gewinne, die durch Ausseneinflüsse, die auf die Gesellschaft wirken, entstanden sind: Sie werden etwa gegliedert in Konjunktur-, Saison-, Mode- und Strukturgewinne [3]. Beispiele: Die Wertsteigerung einer Geschäftsliegenschaft, die neu in die Bauzone fällt, etc.

Gewinne auf Auslandsguthaben oder Auslandschulden zufolge Währungsschwankungen u.a.m.

1) vgl. Känzig, Wehrsteuer, Art. 21, N. 9
2) Borkowsky, S. 120; Schmalenbach, a.a.O., S.66
3) Schmalenbach, a.a.O., S. 195.

Betrachtet man die übrigen ausserordentlichen Erfolge unternehmenswirtschaftlich, so kann man feststellen, dass sie im Grunde betrieblicher Natur sind. Sie sind entstanden, weil Ertrag und Aufwand früherer Geschäftsperioden unrichtig periodisiert wurden, oder weil erfolgswirksame Geschäftsvorfälle dieser Art zwar zur ordentlichen Geschäftsführung gehören, aber ihrer Natur nach nicht regelmässig anfallen.

Die Erfolge aus Berichtigungen früherer Rechnungsperioden treten z.B. auf bei der Veräusserung von Maschinen, auf denen zu grosse Abschreibungen vorgenommen worden sind, bei der Auflösung geschäftsmässig nicht oder nicht mehr begründeter Rückstellungen, aber auch bei Eingängen aus bereits abgeschriebenen Forderungen. Als Erfolge zufälliger Gelegenheiten könnte man bezeichnen den Erlös aus originärem Goodwill, die Verwertung von Urheberrechten gegen eine Abfindungssumme [1], Verkauf einer Liegenschaft über dem steuerlich massgebenden Buchwert, unter der Voraussetzung, dass der Mehrwert durch Erschliessung und Parzellierung und nicht durch Ausseneinflüsse entstanden ist.

Das letzte Beispiel zeigt, dass die Zuordnung von ausserordentlichen Erfolgen zu einer bestimmten Gruppe mitunter Schwierigkeiten bereiten kann.

1) Borkowsky, a.a.O. S.120

3. Steuerrechtliche Folgen der betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse

a) Entstehung von Liquidationsgewinnen

Eingangs wurde festgestellt, dass das Steuerrecht für die Berechnung des steuerbaren Reingewinnes bei Kapitalgesellschaften von der handelsrechtskonformen Gewinn- und Verlustrechnung ausgeht. OR Art. 959 verlangt von der Gewinn- und Verlustrechnung, dass sie nach allgemein anerkannten Grundsätzen klar, vollständig und übersichtlich zu gestalten sei. Die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorgenommene Gliederung gilt in allen unseren Nachbarländern als Grundlage der Handelsrechtskonformität. In der Schweiz jedoch kann diese Gliederung nicht als allgemein anerkannter Grundsatz betrachtet werden, denn das schweizerische Handelsrecht schreibt diese Gliederung der Ertragsrechnung nicht ausdrücklich vor[1].

Ist diese Gliederung des Unternehmererfolges von steuerrechtlicher Bedeutung? Ist der betriebswirtschaftliche Aspekt überhaupt relevant, wenn der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung der Gewinnsteuer unterworfen wird?

Das Steuerrecht will den nach unternehmenswirtschaftlichen Methoden berechneten Gewinn einer Rechnungsperiode besteuern[2]. Dieser Gewinn, der mit dem in der kaufm. Buchhaltung ausgewie-

1) a.M. Beeler, a.a.O., S. 196f, er fordert eine Gliederung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen um dem Handelsrecht, insbes. Art. 959 OR,Genüge zu leisten.
2) Känzig, Wehrsteuer, Art. 49, N. 36.

senen Gewinn keineswegs übereinstimmen muss, wird als Einheit und unabhängig davon, ob es sich um periodische oder aperiodische Gewinnbestandteile handelt, der Steuer unterworfen. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht absolut. In all denjenigen Fällen nämlich, wo mit der Anwendung des Grundsatzes der Gewinnsaldobesteuerung eine ungerechtfertigte Lücke im Ertragssteuersystem entstehen würde, greift das Steuerrecht auf die betriebswirtschaftliche Aufgliederung des Unternehmensgewinnes zurück. In diesen Fällen wird der Saldo in seine periodischen und aperiodischen Gewinnbestandteile aufgeteilt.

Endet die Steuerpflicht während der Veranlagungsperiode, so dürfen Einkommen und Erfolg nur pro rata temporis besteuert werden. Durch die pro-rata Besteuerung aber würde, falls nicht auf die Unterscheidung zwischen periodischen und aperiodischen Gewinnbestandteilen zurückgegriffen wird, eine ungerechtfertigte Lücke entstehen. Wir nehmen an, der Inhaber einer Einzelfirma veräussere am 31. Januar eines Steuerjahres den Geschäftsbetrieb. Würde der dabei erzielte Liquidationsgewinn zusammen mit dem Betriebsgewinn Bemessungsgrundlage für die Steuer bilden, müsste der Geschäftsinhaber die mit der Veräusserung erzielten aperiodischen oder ausserordentlichen Erfolge nur pro rata temporis, also nur für einen Monat versteuern. Um solchen Fällen vorzubeugen, unterwerfen die Steuergesetze Gewinne, die aperiodisch sind und infolge des Aufhörens der Steuerpflicht erzielt werden, einer besonderen Jahressteuer. Solche Gewinne sind ausserordentlicher Art, weil ihnen unzweifelhaft das Merkmal der Regelmässigkeit fehlt. Mit einer solchen Aufgliederung trägt das Steuerrecht der wirtschaftlichen Tatsache Rechnung, dass die Zurechnung gewisser Unter-

nehmungserfolgsbestandteile zu einer bestimmten Periode als willkürlich erscheint. Gewisse Vermögenszugänge sind wirtschaftlich nicht in derjenigen Periode entstanden, der sie steuerrechtlich zufolge Realisation zugerechnet werden müssen. Wenn das Gebot der Steuergerechtigkeit bei den periodischen Gewinnen die Besteuerung pro rata temporis fordert, so fordert dasselbe Gebot für aperiodische Gewinnbestandteile die Ausnahme davon[1].

Im Falle einer steuerrechtlichen Liquidation ist zweifellos eine Aufgliederung der Gewinne nach unternehmenswirtschaftlichen Gesichtspunkten gerechtfertigt. Sonst wäre es dem Steuerpflichtigen ein leichtes, durch die kluge Wahl des Zeitpunktes der Liquidation der vollen Besteuerung aperiodischer Erfolge zu entgehen.

Dieser auch steuerrechtlich relevanten Unterscheidung von periodischen und aperiodischen Gewinnen Rechnung tragend, können wir demnach den Liquidationsgewinn umschreiben als:

> Gesamtgewinn, der bei Vorliegen eines steuerrechtlichen Liquidationstatbestandes erzielt wird, abzüglich aller Gewinnbestandteile, die sich aus der Weiterführung der "ordentlichen" Geschäftstätigkeit ergeben;
>
> oder falls wir die ausserordentlichen Erfolge unter dem

1) Es wird hier mit Absicht nur von Gewinnen gesprochen, da die Terminologie, welcher Art die Gewinne sind, in den Steuergesetzen nicht einheitlich ist, vgl. dazu: Neidhart, a.a.O., S. 56.

Begriff der Kapitalgewinne zusammenfassen [1] als: Die Summe der Kapitalgewinne bei Vorliegen eines steuerlichen Liquidationstatbestandes.

b) Entstehung von Kapitalgewinnen

Die Entstehung von Kapitalgewinnen ist vornehmlich [2] ein Problem der Entstehung stiller Reserven. Stille Reserven entstehen durch betrieblich oder ausserbetrieblich begründete Wertvermehrungen auf Aktiven oder durch Wertverminderungen auf Passiven [3], denen die Unternehmung in der kaufmännischen Bilanz nicht Rechnung trägt oder nicht Rechnung tragen darf [4)5)].
Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens werden zu folgenden Ansätzen in die Bilanz aufgenommen: Sachen und immaterielle Güter zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskostenwerten, Forderungen zu ihren Nominalwerten.

1) Zum Begriff der Kapitalgewinne: s. unten 5)
2) Nicht alle Kapitalgewinne entstehen aufgrund unversteuerter stiller Reserven, vgl. z.B. Lerch, a.a.O., S. 14ff.
3) Auch stille Reserven die aufgrund übersetzter Abschreibungen auf Anlage- oder Umlaufvermögen entstanden sind, können in einem weiteren Sinne als Wertvermehrungen verstanden werden. Die Steuerbehörden gehen nämlich von der Auffassung aus, dass die gewährten Abschreibungen steuerlich betrachtet effektiv eingetretene Wertverminderungen sind.
4) Die Nichtverbuchung von Aktiven sowie das Einstellen fiktiver Passiven inder kaufmännischen Bilanz ist für die steuerliche Betrachtung in diesem Zusammenhang nicht beachtlich.
5) OR Art. 665ff für Aktiengesellschaften im besondern.

Auf der Passivseite werden die Schulden zu ihrem vollen Ausgabewert eingestellt[1]. Die meisten Gegenstände des Anlagevermögens und zahlreiche Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens unterliegen im Laufe der Zeit Wertveränderungen. Werden diese Wertveränderungen bilanzmässig berücksichtigt, berühren sie die Erfolgsrechnung.

Der Grundsatz der Imparität fordert, dass Wertverminderungen im Zeitpunkt ihrer Entstehung zulasten der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden, sei es durch Abschreibungen bei effektiven Wertabnahmen, sei es durch vorübergehende Wertberichtigungen oder Rückstellungen bei blossen Wertverminderungsgefahren. Anders verhält es sich bei Wertvermehrungen. In der kaufmännischen Erfolgsrechnung dürfen sie zum Teil nicht berücksichtigt werden[2]. Auf jeden Fall brauchen sie nicht berücksichtigt zu werden, bevor sie realisiert werden.

Werden Wertschwankungen in der kaufmännischen Bilanz berücksichtigt und von der Steuerbehörde anerkannt[3], so entstehen mit jeder neuen Bewertung neue steuerlich anerkannte Buchwerte.

1) Känzig, Wehrsteuer, Art. 49, N. 131
2) Das Handelsrecht verbietet, Wertsteigerungen über den Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert zu berücksichtigen. Dasselbe gilt bei Fällen des effektiven Ausgabebetrages bei Schulden. Eine Ausnahme bilden die kotierten Wertpapiere OR Art. 665, Abs. 1, Art. 66, Abs. 2, Art. 667, Abs. 2.
3) Falls die von der Unternehmung gewählten Bilanzansätze nicht anerkannt werden, werden sie von der Steuerbehörde korrigiert, und anhand einer Steuerbilanz weitergeführt.

Die steuerlich anerkannten Buchwerte, die in der Regel gleich oder höher liegen als die Buchwerte der kaufmännischen Bilanz, aber meistens unter den Buchwerten der Betriebsbuchhaltung, stimmen selten mit dem wirklichen Wert des Wirtschaftsgutes überein. Der Differenzbetrag zwischen dem steuerlichen Buchwert und dem wirklichen Wert ist die sogenannte unversteuerte stille Reserve. Er tritt bei der Realisation des Vermögensgegenstandes als Kapitalgewinn in Erscheinung [1)2)]. Dabei ist es steuerlich betrachtet unerheblich, ob die Wertvermehrung aufgrund betrieblicher oder ausserbetrieblicher Umstände entstanden ist oder ob die Differenz ihren Grund in einer übersetzten Abschreibung hat.

1) Es ist deshalb m.E. nicht vorteilhaft, den Kapitalgewinnbegriff bei nichtbuchführungspflichtigen und buchführungspflichtigen Personen in gleicher Weise zu verwenden. Der Unterschied liegt darin, dass bei nichtbuchführungspflichtig der Kapitalgewinn im Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Erlös liegt, bei buchführungspflichtigen aber zwischen dem steuerlich anerkannten Buchwert und dem Erlös. a.M. Borkowsky, S. 120, Neidhardt, a.a.O., S. 40, vgl. dazu Känzig, Kommentar, Art. 21, N. 84.
2) Davon ist eine Ausnahme zu machen im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht. Betrieblich verursachte Wertdifferenzen werden bei interkantonalen Unternehmen bei der Realisation faktorenmässig aufgeteilt; ausserbetriebliche Kapitalgewinne werden jedoch dem Kanton, in welchem sie entstanden sind, in der Regel als Sondereinkommen zugerechnet (dies betrifft insbes. die Liegenschaftsgewinne eines interkantonal tätigen Liegenschaftshändlers). vgl. auch BG vom 25.11.1948 i.S. Charles Veillon gegen Zürich und Waadt.

Was die Wertverminderungen oder Wertverminderungsgefahren anbelangt, so sind sie handelsrechtlich und auch steuerrechtlich durch Wertberichtigungsposten zu berücksichtigen. Das Steuerrecht kennt folgende bilanztechnischen Möglichkeiten.

aa. Abschreibungen

Die steuerliche Abschreibung auf dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert[1] bringt durch Herabsetzung eines Aktivpostens oder durch Einstellung oder Erhöhung eines Passivpostens eine Wertverminderung eines Vermögensgegenstandes erfolgswirksam zur Geltung[2]. Wesentlich für unsere Betrachtung ist jedoch die Tatsache, dass die Steuerbehörde bei der Gewährung einer Abschreibung von der Auffassung ausgeht, es handle sich um eine endgültige eingetretene Entwertung[3][4], die sich jährlich planmässig wiederholt. Um den Bedenken vorsichtiger Kaufleute gegen zu knapp bemessene Abschreibungen Rechnung zu tragen, und zur Verhinderung von planwidriger Sonderabschreibungen, die die Vergleichbarkeit des Erfolgsausweises stören würde[5], bekennen sich die

1) Betriebswirtschaftlich, nicht aber steuerrechtlich wird meist vom sog. Wiederbeschaffungswert eines Vermögensgutes abgeschrieben. Steuerrechtlich wird jedoch dieser von der Substanzerhaltungslehre geforderte Abschreibungswert in der Regel nicht berücksichtigt. vgl. Hax, Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen, 1957
2) BG vom 9.4.1954 in Archiv Bd. 23, S. 33
3) Betriebswirtschaftlich hält diese Betrachtungsweise nicht in allen Fällen einer kritischen Würdigung stand. Mit Recht weisen Blumer und Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, Zürich 1962, S. 351, auf die Fragwürdigkeit dieser Auffassung hin.
4) Steuerrechtlich betrachtet entstehen deshalb letztlich alle Kapitalgewinne aus Wertsteigerungen auf steuerlich anerkannten Buchwerten. Die Unterscheidung zwischen Kapitalgewinnen, entstanden aus Wertsteigerungen und solche, die entstanden sind, aus übersetzten Abschreibungen, ist m.E. nicht notwendig.
5) Schmalenbach, a.a.O., S. 127.

schweizerischen Steuerbehörden regelmässig zu einer "liberalen" Abschreibungspraxis. Sie lassen Abschreibungen zu, die über die effektiven Wertverminderungen hinausgehen. Je nachdem welcher Art die Vermögensgüter sind, auf denen die Wertkorrekturen vorgenommen werden, haben die Abschreibungen verschiedene Wirkungen.

Stille Reserven, die infolge von Abschreibungen auf abnutzbarem Anlagevermögen entstehen, lösen sich durch natürliche Abnutzung oder Zeitablauf von selbst auf. Vorbehalten bleibt der Fall einer vorzeitigen Liquidation: Eine übersetzte Abschreibung würde in diesem Fall als Kapitalgewinn besteuert.

Reserven, die durch Abschreibungen auf nicht der Abnutzung unterliegendem Anlagevermögen oder auf Umlaufvermögen geschaffen wurden, treten als Kapitalgewinne erst in Erscheinung, wenn sie die Unternehmung selbst auflöst oder ein steuerlicher Liquidationstatbestand vorliegt.

Demnach können wir festhalten, dass steuerlich anerkannte stille Reserven entstehen,

- wenn in Wirklichkeit eine Wertverminderung nicht oder nicht im Umfange der Abschreibungsquote eingetreten ist, oder
- wenn die Entwertung zwar tatsächlich in diesem Umfange eingetreten ist, das abzuschreibende Wirtschaftsgut aber in der Folge eine Wertvermehrung erfahren hat, der die Unternehmung nicht Rechnung trug oder nicht Rechnung tragen durfte.

Wird diese Reserve durch die Unternehmung oder bei Vorliegen besonderer Voraussetzungen durch die Steuerbehörde aufgelöst, so muss sie als Kapitalgewinn versteuert werden.

bb. Vorübergehende Wertberichtigungen [1]

Mit steuerlich anerkannten vorübergehenden Wertberichtigungen soll der Entwertungsgefahr, denen Aktivposten der Unternehmung ausgesetzt sind, durch Einstellung eines Passivpostens erfolgsmässig vorgebeugt werden. Dadurch wird der Periodenerfolg geschmälert. Die Steuerbehörde anerkennt nicht einen effektiven Wertverlust, sondern nur eine Wertverminderungsgefahr. Tritt der Verlust effektiv ein, so hat die Wertberichtigung ihren Sicherungszweck erfüllt. Tritt der Verlust nicht oder nicht in diesem Umfange ein, m.a.W. fällt die Gefahr, welche den Grund für die Wertberichtigung bildete dahin, ist die Steuerbehörde jederzeit zur Auflösung befugt, unabhängig von den Buchungen des Steuerpflichtigen. Die teilweise oder vollständige Auflösung der Wertberichtigung bildet einen Kapitalgewinn zugunsten der steuerlichen Erfolgsrechnung.

cc) Warenlagerreserve

Eine besondere Stellung nehmen die Abschreibungen auf Waren ein. Waren eines Fabrikations- oder Handelsbetriebes gehören zum Umlaufvermögen und sind ständig Entwertungsgefahren ausgesetzt. Diesen Wertschwankungen darf die Unternehmung durch Bildung einer Reserve Rechnung tragen. Abschreibungen, die vom

1) Känzig, Kommentar, Art. 22, N. 79ff; Littman, E., Systematische Kurzdarstellung des Steuerrechtes, Das Recht der Steuerbilanz, VII, DSTR 1964, Heft 4, 5.

Steuerpflichtigen vorgenommen werden, haben die Steuerbehörden im Jahre ihrer Bildung zu beurteilen. Ansonst gelten sie als anerkannt, und können erst besteuert werden bei ihrer Auflösung. Je nachdem, ob das Warenlager als Einheit, ohne Rücksicht auf die gegenständliche Zusammensetzung [1], oder als Summe individuell bestimmter Güter aufgefasst wird, wird man zu verschiedenen Realisationstatbeständen gelangen.

Wird das Warenlager als Einheit betrachtet, handelt es sich also um eine Waren-Lager-Reserve, kann man eine Realisation nur annehmen, wenn die Unternehmung die Reserve selbst auflöst oder das Warenlager verkleinert [2]. Wird das Warenlager als Summe individuell bestimmter Güter behandelt, besteht die Reserve nicht auf dem Warenlager, sondern auf jedem einzelnen Gegenstand. Wird die Ware verkauft, realisiert sich die Reserve. Unterstellt man zusätzlich, dass das Warenlager jährlich mindestens einmal umgesetzt wird, so löst sich die ganze geschaffene Reserve auf und muss bei Bilanzabschluss neu gebildet werden. Damit hat die Steuerbe-

1) Dabei wird das Warenlager ähnlich einem Gegenstand des Anlagevermögens behandelt: vgl. Schmalenbach, Theorie des Eisernen Bestandes, DynamischeBilanz, 11. Auflage, S. 186ff.

2) Sog. Dauertheorie: vgl. dazu Leemann, Die Bewertung des Warenlagers nach zürcherischem Steuerrecht und nach Wehrsteuerrecht, ZBl. 51, S. 32ff; ORK Zürich, Rechenschaftsbericht 1947, Nr. 29, dazu Kritik, Merian, Hans-R., Büro und Verkauf, Heft 18, 1948/49, S. 202ff; Känzig, Kommentar, Art. 49, N. 130; neuerdings BGE 91 I 290.

hörde auch die Möglichkeit, die Reservenbildung jährlich neu zu überprüfen [1].

Falls sich die Reserve als übersetzt erweisen sollte, tritt sie in beiden Fällen bei Vorliegen eines Liquidationstatbestandes in Erscheinung. Im Falle einer wirtschaftlichen Liquidation und bei Annahme der Umlauftheorie als Geschäftsgewinn, in allen übrigen Fällen jedoch als Liquidationsgewinn.

dd. Rückstellungen

Vorübergehende Wertberichtigungen und Rückstellungen dienen der zeitraumgerechten Periodenabgrenzung [2]. Während erstere Entwertungsgefahren vorbeugen, werden Rückstellungen gebildet für ungewisse Schulden oder unmittelbar drohende Verluste. Es geht also um Schulden, die zwar in der Rechnungsperiode entstanden sind, aber ihrem Grund oder/und ihrer Höhe nach am

1) Sog. Umlauftheorie: BGE 74 I 193, Archiv 17, S. 30 und S. 98. vgl. auch Apprecht, E., Die stillen Reserven auf Warenlager und ihre steuerliche Behandlung, ZBl, 46, S. 105ff. Der Streit wurde ausgelöst durch die Frage, ob die Reserve auf Warenlager in das Verhältniskapital einbezogen werden dürfe, solange sie noch nicht besteuert wurde. Unternehmungswirtschaftlich lassen sich für beide Auffassungen gute Gründe anführen. Dazu muss leider auf die Literatur verwiesen werden: Schmid, R., Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach schweizerischem Aktienrecht, Zürich 1958, S. 25ff; Käfer, K., Die Betriebsrechnung, in: Mitteilungen des handelswissenschaftlichen Seminars der Universität Zürich, Nr. 43, Zürich 1943, S. 87

2) Littmann, E., Systematische Kurzdarstellung des Steuerrechtes, Das Recht der Steuerbilanz VI, DSTR 1964, Heft 3, S. 59.

Ende des Geschäftsjahres noch nicht feststehen, oder um Verluste, deren Entstehungsgrund in der Rechnungsperiode liegt, deren effektiver Ausgabebetrag aber noch nicht bestimmt ist. Rückstellungen bezwecken demnach die Deckung gegenwärtigen Aufwandes[1] durch gegenwärtige Erträge im Umfange des mutmasslichen zukünftigen Ausgabenbetrages.

Die Steuerbehörde wird diese Verbindlichkeiten anerkennen, soweit sie geschäftsmässig begründet sind[2]. Da es sich aber nur um mutmassliche Ausgabenverpflichtungen handelt[3], behält sich der Fiskus vor, die Begründetheit der Rückstellung überhaupt oder ihre Höhe mit Abschluss jeder Rechnungsperiode neu zu überprüfen. Muss die Ausgabe nicht oder nicht im bilanzierten Umfang geleistet werden, so wird die Rückstellung von der Steuerbehörde aufgelöst und als Kapitalgewinn in der Erfolgsrechnung aufgerechnet.

ee. Andere Fälle

Kapitalgewinne können auch entstehen, durch Realisation von Wertvermehrungen auf Aktivposten; ähnlich liegt der Fall bei Schulden,

1) Dies v.a. im Gegensatz zu den Rücklagen, die zur Deckung zukünftigen Aufwandes gebildet werden.
2) Känzig, Kommentar, Art. 22, N. 86
3) Im Gegensatz zu den antizipativen Passiven, hat die Unternehmung nur mutmasslich, nicht sicher, eine Ausgabe zu machen.

die unter ihrem steuerlich anerkannten Buchwert beglichen werden können[1]. Auch diese Gewinne sind als ausserordentliche Erträge der Erfolgsrechnung gutzuschreiben.

ff. Der Sondertatbestand des Goodwills[2]

Der originäre Goodwill ist ein Mehrwert, der einer Unternehmung als lebensfähiger Organismus[3] zukommt. Dieses - sowohl handelsrechtlich wie steuerrechtlich nicht aktivierbare - Aktivum tritt nur in Erscheinung, wenn die Unternehmung als Einheit veräussert wird. Die Entschädigung, die ein Erwerber über den wirklichen Substanzwert des Betriebes bezahlt, ist vom Veräusserer im vollen Umfang als Kapitalgewinn zu versteuern[4]. Fehlt ein Erwerbspreis, so kann bei Vorliegen eines steuerlichen Liquidationstatbestandes die Schätzung des Goodwills besondere Schwierigkeiten bereiten.

1) z.B. Schulden in ausländischer Währung zufolge Abwertung im Gläubigerland.
2) vgl. Veil, Bredt, Renard: Die Besteuerung von Unternehmungen und Unternehmensbestandteilen, Zürich 1967; Zweifel, F., Steuern und Goodwill, Steuerrevue Bd. 5, S. 51 und 91.
3) vgl. dazu: Holzer, F., Die Besteuerung des Liquidationsgewinnes unter besonderer Berücksichtigung des Wehrsteuerbeschlusses und der Steuergesetzte der Kantone Zürich und Bern, Diss. Bern, 1949, S. 21; Tinner, A.,: Die Besteuerung von Kapitalgewinnen und Liquidationsgewinnen im Kanton St. Gallen, Zürich 1966, S. 25.
4) Känzig, Kommentar, Art. 21, N. 98, am Ende; Viel, J., Die Bestimmung des Goodwills einer Unternehmung, Schweizer Treuhänder, Bd. 34, S. 180.

c) Folgerung

Sehen wir von den Aufwertungsbuchungen durch die Unternehmung ab, können wir zusammenfassend folgendes festhalten:

- unversteuerte Erträge treten wesensmässig erst mit der Liquidation in Erscheinung, soweit sie infolge übersetzter Abschreibungen und Wertvermehrungen oder eines originären Goodwills entstanden sind (essentielle Liquidationsfolge).
- als Nebenfolge der Liquidation treten unversteuerte Erträge in Erscheinung, soweit sie aus der Auflösung von Rückstellungen oder von vorübergehenden Wertberichtigungen herrühren (aktionentielle Liquidationsfolge).
- je nach der Betrachtungsweise ist die Auflösung der Warenlagerreserve wesentlicher oder nicht wesentlicher Bestandteil der steuerlichen Liquidation.

4. Die steuerliche Realisation stiller Reserven

Stille Reserven werden ordentlicherweise dadurch realisiert, dass Wirtschaftsgüter durch Veräusserung oder Verwertung aus dem Geschäftsvermögen ausscheiden und die Unternehmung Anspruch auf eine entsprechende Gegenleistung hat. In Betracht fallen vor allem der Verkauf einzelner Gegenstände des Gesellschaftsvermögens, die Liquidation des Gesellschaftsvermögens durch Versilberung der Aktiven oder durch entgeltlicher Uebergang sämtlicher Aktiven und Passiven als wirtschaftliche Einheit. Es sind dies die Fälle ordentlicher echter Reservenrealisierung.

Die Ausnahme bilden die Fälle ausserordentlicher echter Reservenrealisierung. "Diese ausserordentlichen Formen des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen stellen häufig weder unternehmenswirtschaftlich noch steuerrechtlich einen echten Realisationsakt dar."[1]. Als Beispiele solcher Fälle werden u.a. genannt: Die Uebertragung von Gegenständen des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter im Rahmen einer teilweisen Rückzahlung des Grund- oder Stammkapitals, die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, die Uebernahme einer Kapitalgesellschaft durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes, sowie für die Wehrsteuer die Sitzverlegung ins Ausland.

Während im ersten Fall zweifellos Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen ausscheiden, ist dieses Kriterium in den anderen Fällen nicht gegeben. Vielmehr wird der Grund zur Besteuerung in der Tatsache gesehen, dass Vermögensgegenstände aus der Steuerpflicht ausscheiden, sei es, dass sich die Art der Besteuerung ändert[2], sei es, dass Vermögensgegenstände aus

1) Känzig, Kommentar, Art. 49, N. 138

2) vgl. Känzig, Wehrsteuer, Art. 49, N. 142; Masshardt, Archiv Bd. 28, S. 166 und S. 205ff. Dies wird insbes. bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft deutlich. Die auf den Wirtschaftsgütern liegenden Reserven unterliegen nach der Umwandlung nicht mehr der den Kapitalgesellschaften wesentlichen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Durch die Aenderung der Besteuerung würden dem Fiskus Nachteile entstehen, wenn er nicht die Reserven als realisiert betrachtete. Im Gegensatz dazu bleibt die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft in der Regel steuerfrei.

der objektiven Steuerpflicht überhaupt ausscheiden. Die Besteuerung erfolgt also nicht aufgrund wirtschaftlicher, sondern aufgrund fiskalischer Interessen, die sich aus dem System der Ertragsbesteuerung ergeben[1].

Den Tatbeständen ausserordentlicher echter Reservenrealisierung ist demnach wesentlich, dass die ausserordentlichen Erfolge bloss als realisiert betrachtet werden, ohne unternehmungswirtschaftlich tatsächlich realisiert zu werden. Die Schwierigkeiten sind offensichtlich: Sie liegen v.a. in der Schätzung der als realisiert betrachteten Reserve.

1) Gutachten, a.a.O.: S. 88 und S. 90: "Die Besteuerung lässt sich nur unter dem Gesichtspunkt ungerechtfertigter fiskalischer Vorteile begründen."

§ 3

DIE SITZVERLEGUNG INS AUSLAND

A. DIE PRIVATRECHTLICHE BETRACHTUNGSWEISE

I. DER PRIVATRECHTLICHE SITZBEGRIFF

1. Der Sitz im IPR

Natürliche wie iur. Personen bedürfen zur Bestimmung des Mittelpunktes ihre Rechtsbeziehungen eines territorialen An - knüpfungspunktes. Für die iur. Personen werden in der Doktrin v.a. die Sitztheorie und die Inkorporationstheorie vertreten [1]. Bei den Theorien, die an den "Sitz" der Gesellschaft anknüpfen, unterscheidet man zwischen

a) Exploitationstheorie: Darnach befindet sich der "Konzentrationspunkt der Rechtsverhältnisse"[2] einer iur. Person am Ort des Hauptbetriebes, dort also, wo die Gesellschaft die für ihre Leistung typischen Betriebselemente unter-

1) Egli, H., Die Sitzverlegung iuristischer Personen im IPR, Diss., Zürich, 1965, S. 47ff.
2) Siegwart, A., Kommentar, a.a.O., Art. 626, N. 21.

hält [1].

b) Die Theorie vom Verwaltungssitz: Zur Lokalisierung der iur. Person kann auch der Ort der vorwiegenden oder ausschliesslichen dauernden Verwaltungstätigkeit als massgebliches Anknüpfungskriterium verwendet werden.

c) Die Theorie vom statutarischen Sitz: Beitzke[2] weist darauf hin, dass ein Staat zur Bestimmung des rechtlichen Mittelpunktes sich auch mit der formalen Nennung eines in den Statuten bezeichneten inländischen Ortes begnügen kann. Eine sachlich beachtenswerte Beziehung zum Geschäftssitz (centre exploitation) oder Verwaltungssitz ist zwar wünschenswert [3], aber nicht erforderlich [4].

Anders die Inkorporationstheorie [5]. Darnach wird die iur.

1) Diese Theorien wurden früher v.a. in Frankreich vertreten. Literaturangaben bei Beitzke, H., Juristische Personen im Internationalprivatrecht, München und Berlin, 1938, S. 85; Rabel, E., The conflict of laws, Bd. II, 2. Auflage, Michigan, 1960, S. 40. Diese Theorie vermag indes insbes. für intern. resp. multinat. Unternehmungen nicht zu genügen und wird auch heute im IPR kaum mehr angewendet.
2) Beitzke, a.a.O., S. 85.
3) Lit. bei Rabel, a.a.O., Bd. II, S. 64, Die Meinungen betr. die Wünschbarkeit der tatsächlichen Beziehungen zum frei gewählten Sitz sind allerdings geteilt.
4) v. Steiger, Das Recht der AG in der Schweiz. 3. Aufl., 1966, S. 43; Brosset-Schmidt, Guide des sociétés en droit suisse, Tb.II, La S.A. Genève, 1963, S. 88, "Le choix de siège est entièrement libre"; BGE 56 I 374, SAG III, S. 87ff, Sem. jud. 79, 1957, S. 526, a.M. Siegwart, a.a.O., Art. 626, N. 21
5) Auch als Gründungs- oder Ursprungstheorie bezeichnet.

Person demjenigen Recht unterstellt, dessen konstitutiven Gründungsvorschriften tatsächlich nachgelebt worden ist.
Neue Autoren[1] allerdings lassen Inkorporationstheorie und Theorie des statutarischen Sitzes zusammenfallen, da man ihrer Meinung nach auf beiden Wegen zum selben Resultat gelangt. Dieser Auffassung kann für die hier zu untersuchenden Fragen zugestimmt werden.

2. Das schweizerische Privatrecht

Für welche dieser Theorien hat sich der schweizerische Gesetzgeber entschieden ?

a) Das ZGB

Gemäss Art. 56 ZGB befindet sich der Wohnsitz der iur. Person am Orte, wo ihre Verwaltung geführt wird, sofern die Statuten nichts anderes bestimmen.

b) Das Obligationenrecht

Für die uns interessierenden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gehört die Bestimmung des Sitzes zum gesetzlich vorgeschriebenen Inhalt der Statuten (OR Art. 626,1, Z. 1, OR Art. 776 OR Art. 832). Danach gilt, unabhängig von den tatsächlichen Verhältnissen der in den Statuten bezeichnete Ort als Mittelpunkt der

1) Egli, H., Die Sitzverlegung..., a.a.O., S. 49 und dort zit. Literatur.

Rechtsverhältnisse der Gesellschaft[1]. Einzig wenn die Gesellschaft die Sitzbestimmung unterlässt, ist Art. 56 ZGB anwendbar. Damit wird allerdings nur indirekt auf die Inkorporationstheorie verwiesen. Ein deutlicher Hinweis jedoch findet sich in Art. 14 SchlTOR. Eine Verlegung des Verwaltungssitzes bewirkt nach dieser Vorschrift keinen Wechsel des Personalstatutes der iur. Personen.

c) Die Handelsregisterverordnung

Die iur. Personen sind gemäss Art. 49 HRegVo an dem von den Statuten bezeichneten Ort ins Handelsregister einzutragen[2)3)]. Wir können also feststellen, dass wir, gesamthaft betrachtet, im positiven schweizerischen Recht mehr Indizien für die Inkorporationstheorie finden als für die Theorie des Verwaltungssitzes[4].

1) Diesem Mittelpunktgedanken zufolge kann eine iur. Person auch nur einen Sitz haben. vgl. dazu, v. Steiger, 3. Aufl., a.a.O., S. 44, sowie BGE 53 I 124; betr. Doppelsitze, Beispiele bei Burckhardt, W., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Staats- und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung seit 1903, Frauenfeld 1930-32, Note 1508; SAG Bd. 22, S. 232ff für Beispiele aus dem geteilten Deutschland.
2) OR Art. 640 Abs. 1; OR Art. 764 Abs. 2; OR Art. 780, Abs. 1; OR Art. 835 Abs. 1; HRVo Art. 43.
3) Betr. Zweigniederlassungen OR Art. 648 Abs. 1; Art. 764 Abs. 2, Art. 782 Abs. 1; Art. 837 Abs. 1; Art. 935; BGE 76 I 56; Schucany, a.a.O., Art. 642 N. 1; His, E., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, 4. Abt. Titel XXX - XXXII, Handelsregister, Geschäftsfirmen, kaufm. Buchführung, Art. 927-964, Bern 1940, Art. 935, N. 1-26.
4) So auch: Weiss, A., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. VII, 1. Lieferung, Bern 1956, N. 451.

3. Die schweizerische Rechtssprechung

Die Rechtssprechung des Bundesgerichtes schwankt in den wenigen bisher entschiedenen Fällen zwischen Inkorporations- und Verwaltungstheorie. Weder die eine noch die andere Lehre wurde konsequent angewendet [1].

4. Die schweizerische Doktrin

Seit dem zweiten Weltkrieg ist eine Mehrheit von Autoren für die Inkorporationstheorie eingetreten. Schönenberger/Jäggi betonen, dass nach neuerer Lehre das Recht des Inkorporationsstaates massgeblich sei [2]. Diesen Autoren können wir uns anschliessen. Für das schweizerische Privatrecht ist demnach der statutarische Sitz als Mittelpunkt der Rechtsbeziehungen zu betrachten.

1) BGE 15, 579, BGE 50 II 511, BGE 75 I 150, BGE 80 II 58; Meier-Hayoz, A., Die Sitzverlegung iuristischer Personen von und nach der Schweiz; in: Schweiz. Beiträge zum V. Internat. Kongress für Rechtsvergleichung, Brüssel und Zürich 1958, S. 63; Niederer, W., Kollisionsrechtliche Probleme der iur. Pers., in: Gutzwiller/Niederer, Beiträge zum Haager Internationalprivatrecht, 1951, Freiburg, 1951, S. 122ff; Siegwart, Kommentar, a.a.O., Einleitung, N. 362, 377.
2) v. Steiger, Handelsgesellschaften im Internationalen Privatrecht, in: ZbJV, Bd. 67, 1931, S. 308; Bindschedler, Der Nationalitätswechsel von AG, Diss. Zürich 1940, S. 43ff; Sauser-Hall, Le Transfer des Sociétés Anonymes de l'Etranger en Suisse, Recueil de travaux publié par la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel, Paris et Neuchâtel, 1938, S. 48; Guldener, Das internationale und interkantonale Zivilprozessrecht der Schweiz, Zürich 1951, S. 12ff; Stauffer, Kommentar zum schweiz. Zivilgesetzbuch, Bd. VII, Bern, 1940, S. 91ff.

II. DIE SITZVERLEGUNG INS AUSLAND

1. Abgrenzung

Die Frage der Verlegung des Sitzes einer iur. Person ins Ausland soll nur unter dem Gesichtswinkel des schweizerischen Privatrechtes beantwortet werden. Die Massnahmen des Auslandes beim Zuzug einer aus der Schweiz "auswandernden" iur. Person sowie die Stellungnahme von Drittstaaten zum Wechsel des Personalstatutes fallen deshalb ausser Betracht[1].

Aus der Untersuchung müssen auch die Sitzverlegungen in Notzeiten aufgrund des BRB vom 12.4.1957 betr. vorsorgliche Schutzmassnahmen von iur. Personen, Personengesellschaften und Einzelfirmen[2] ausgeklammert werden[3].

2. Der Begriff der Sitzverlegung

a) Allgemeines

In der Literatur stehen sich zwei grundsätzlich verschiedene Auffassungen gegenüber[4]. Nach der einen ist der Wechsel des Personalstatutes nur mit Auflösung der iur. Person und mit der Neugründung

1) Betr. des Sitzverlegungsrecht anderer Staaten: Lit. bei:Meier-Hayoz, A., :a.a.O., S. 66ff und 78ff.
2) AS 1957 S. 337 mit Ergänzungen vom 4.7.58 in AS 58, S. 409 und VVO vom 12.3.1967 in AS 1957, S. 349.
3) dazu auch: Graffenried, R., Die Sitzverlegung iur. Pers. als Schutzmassnahme, in ZSR NF Bd. 78, 1959, S. 179ff.
4) Zusammengefasst bei Egli, H., a.a.O. S. 53-62 mit Lit.-angaben; vgl. auch Weiss, Kommentar, a.a.O., S.154 N.483.

im Immigrationsstaat möglich, nach der andern wird der Wechsel des Personalstatutes ohne Auflösung und Neugründung als zulässig erachtet.
Wir möchten uns der letzteren Ansicht anschliessen. Begrifflich kann man nur dann von einer Sitzverlegung sprechen, wenn eine iur. Person ihr Personalstatut ohne Verlust ihrer Identität und ihrer Rechtspersönlichkeit ändern kann [1].
In der Folge soll nun untersucht werden, welcher Auffassung das schweizerische Recht folgt. International privatrechtlich ist für die Beantwortung der Frage, ob der Sitz unter Wahrung der rechtlichen Identität verlegt werden kann, das Recht des Emmigrationsstaates massgebend.

b) Das schweizerische Recht

Wir haben gesehen, dass die Verwaltungssitztheorie in der Schweiz heute zumindest umstritten ist, und die Doktrin heute mehr und mehr Gewicht auf den statutarischen Sitz oder die Inkorporation legt. Bevor demnach abgeklärt werden kann, wie sich das positive schweizerische Recht zur Frage der Sitzverlegung stellt, muss untersucht werden, welche Gesellschaften nach unserem Recht als schweizerisch anerkannt werden.

1) vgl. Meier-Hayoz, a.a.O., S. 62f: "Eigentliche Sitzverlegung"; ähnlich von Graffenried, a.a.O., S. 172
2) von Graffenried, a.a.O., S. 172.

3. Die gesetzliche Regelung der Sitzverlegung

a) Die inländische iur. Person

Die handelsrechtlichen Vorschriften betreffend der Sitzverlegung können nur auf inländische [1] juristische Personen angewendet werden. Ohne auf das Problem der Staatsangehörigkeit iur. Personen einzugehen, wird man annehmen dürfen, dass eine Gesellschaft dann als schweizerisch angesehen werden muss, wenn sie

- nach den Vorschriften des schweizerischen Rechtes errichtet wurde,
- durch den Eintrag ins schweizerische Handelsregister (vom schweizerischen Recht ausgesehen) als iur. Person entstanden ist[2],
- nach den Statuten ihren Sitz in der Schweiz hat.

Schweizerisch ist also auch jene Gesellschaft, die lediglich ihren Verwaltungssitz ins Ausland verlegt hat.
Anders ausgedrückt sind alle Gesellschaften als ausländische zu betrachten, die weder nach schweizerischem Recht gegründet, noch in der Schweiz im Handelsregister eingetragen sind, und zwar unabhängig davon, ob sie den Verwaltungssitz[3] oder den Geschäftssitz in der Schweiz haben.

1) Betr. die kaum überblickbare Literatur zum Problem der Staatszugehörigkeit: vgl. Egli, a.a.O., S. 15; Theo Süss: Die Sitzverlegung iur. Personen vom Inland ins Ausland und umgekehrt, in: Festschrift Lewald, Basel 1953, S. 602.
2) Steiner, E., Von der Nationalität der Aktiengesellschaft, in SAG 13, 1940/41, S. 54; v. Steiger, 5. Aufl., a.a.O., S. 13.
3) Der ausländischen Gesellschaft mit Verwaltungssitz in der Schweiz steht es frei, gemäss Art. 14 SchlTOR schweizerisch zu werden.

b) Die Vorschriften des OR betreffend die Sitzverlegung

Zur Verlegung des statutarischen Sitzes bedürfen die inländischen iur. Personen einer Statutenänderung mit qualifiziertem Mehr. (OR Art. 649, 1; Art. 764, 1; Art. 784, 2; Art. 988, 2) [1].
In der Doktrin [2] ist nun allerdings die Meinung vertreten worden, dass die Regeln betreffend die Sitzverlegung nur für innerstaatliche Verhältnisse gelten. Mit der Sitzverlegung ins Ausland ändere sich das schweizerische Personalstatut. Dieses habe als wohlerworbenes Recht zu gelten, das dem Aktionär nicht ohne seine Zustimmung entzogen werden dürfe. (OR Art. 646, 1) Auf diese Ansicht werden wir in einem späteren Kapitel zurückkommen. Festzuhalten bleibt jedenfalls, dass das OR den Fall der Sitzverlegung iur. Personen ins Ausland nicht ausdrücklich regelt [3].

1) Für die AG und CoAG: 2/3 der vertretenen Aktienstimmen, für die Genossenschaft 2/3 der abgegebenen Stimmen, für die GmbH 3/4 der Mitglieder die zugleich 3/4 des Stammkapitals vertreten.
2) z.B. Oppikofer, U., : Der Schutz der schweizerischen Auslandinvestitionen, Diss. Zürich 1959, S. 58; Weiss, Kommentar, S. 155 N. 485; Meier-Hayoz, a.a.O., S. 75; Bindschedler, a.a.O., S. 70, will im Einzelfall untersuchen, ob die Sitzverlegung ins Ausland wohlerworbene Rechte tangiert oder nicht.
3) Dies im Gegensatz zur Sitzverlegung ausländischer iur. Personen ins Inland: Art. 14 SchlTOR.

c) Die Vorschriften der Handelsregisterverordnung

Eine ausdrückliche Vorschrift enthält die Handelsregisterverordnung. Der Art. 51 dieser Verordnung bestimmt in bezug auf die Wirksamkeit des Beschlusses der Hauptversammlung betreffend die Verlegung des Sitzes ins Ausland:

"Will sich eine Firma wegen Verlegung des Sitzes ins Ausland löschen lassen, so hat sie den Nachweis zu erbringen, dass sie am neuen Wohnort zu Recht besteht, und, sofern dort ein Handelsregister geführt wird, sich in dasselbe hat eintragen lassen.

Gesellschaften können wegen Verlegung des Sitzes nur gelöscht werden, gestützt auf die Erklärung der anmeldenden Personen, dass die Gläubiger befriedigt worden sind oder sich mit der Löschung einverstanden erklärt haben."

Für die Löschung sind also nur diese konkret umschriebenen Voraussetzungen vorgesehen. [1)]

d) Die Rechtssprechung

Nach der Praxis der Gerichte und des Handelsregisteramtes wird die Einhaltung der Liquidationsvorschriften im Falle einer Sitzverlegung nicht gefordert [2)].

1) Meier-Hayoz, a.a.O., S. 74; Egli, H., a.a.O., S. 121, vgl. auch WStB Art. 122, Abs. 1: Zur Löschung bedarf es zusätzlich der Zustimmung der eidgenössischen Wehrsteuerbehörde.
2) SAG Bd. 8, S. 69.

e) Die Doktrin

Die schweizerische Doktrin folgt in neuerer Zeit mehrheitlich der Inkorporationstheorie. Rein logisch ist jedoch ein Wechsel des Personalstatutes unter Wahrung der Identität und Kontinuität des Rechtssubjektes nicht denkbar. Meier-Hayoz[1] weist aber darauf hin, dass die schweizerische Doktrin diese Folgerung aus der Inkorporationstheorie nicht gezogen habe und die Identität des Rechtssubjektes anerkenne. Dieser der Praxis angemessenen Deduktion stimmen vor allem Bloch[2], Rabel[3] und von Graffenried[4] zu.

f) Folgerungen

Aufgrund des Art. 51 HReg. VO besteht demnach die Möglichkeit den Sitz einer inländischen iur. Person ins Ausland zu verlegen. Erfüllt die Gesellschaft die geforderten Voraussetzungen, so ist sie nicht verpflichtet, eine Liquidation durchzuführen[5].

1) Mayer-Hyoz, a.a.O., S. 69
2) Bloch, Die Sitzverlegung von Aktiengesellschaften in das Ausland nach internationalem Recht, in: SJZ, Bd. 48, 1952, S. 245; ähnlich Süss, Th., a.a.O., S. 65f.
3) Rabel, a.a.O., S. 53, N. 75.
4) Graffenried, a.a.O., S. 173 und 176; a.M. v. Steiger, Kommentar, 3. Aufl., S. 46.
5) Vom schweizerischen Recht aus gesehen, ist demnach auch keine Neugründung im Immigrationsstaat erforderlich, vgl. SAG Bd. 8, S. 69; a.M. Masshardt, H., Die Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, in: Archiv Bd. 28, S. 207.

Nimmt man an, dass das Personalstatut der Gesellschaft ein wohlerworbenes Recht des Aktionärs sei, so wäre der Beschluss zur Sitzverlegung anfechtbar. Der nichtzustimmende Aktionär hätte in diesem Falle Anspruch auf Aushändigung seines Liquidationsanteiles[1]. Eine solche Verpflichtung aber würde die rechtlich zulässige Sitzverlegung von der praktischen Seite her nicht nur ungebührlich erschweren, sondern geradezu verunmöglichen.

1) Siegwart, Kommentar, a.a.O., Einleitung N. 365; von Graffenried, a.a.O., S. 174; für das deutsche Recht vgl. dazu RG vom 5.6.1882; RGZ 7, S. 68ff; RGZ 88, S. 54.

B. WIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNGSWEISE DER SITZVERLEGUNG INS AUSLAND

I. UNTERNEHMENSWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE

Der Abbau des nationalistischen Denkens in der Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg hatte zur Folge, dass die internationalen wirtschaftlichen Beziehungen, insbesondere der internationale Waren- und Dienstleistungsaustausch gefördert wurden. Privatwirtschaftlich war die Bildung grossräumiger Wirtschaftsblöcke und integrierter Märkte von grosser Bedeutung. Standortfaktoren, denen zur Zeit nationaler Wirtschaften nur geringe Beachtung geschenkt wurde, wurden unter dem Druck internationaler Konkurrenz immer bedeutsamer. Dabei sind insbesondere zwei wesensverschiedene Standortfaktoren zu unterscheiden. Neben politischen Gefahren, wie Revolution und Krieg, wirken sich heute nationale Beschränkungen der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit, wie Ein- und Ausfuhrverbote, Kontingentierungen, Zölle und insbesondere ein ungünstiges Steuersystem u.a.m. [1], immer stärker auf die wirtschaftliche Existenz einer Gesellschaft aus.

1) vgl. Wolff, E., Personalstatut für Gesellschaften, Vereine und Stiftungen, (Abkommensentwurf für die 7. Haager Konferenz) in: Festschrift für M. Wolff, Tübingen, 1952, S. 377; Egli, a.a.O., S. 23.

Will die Gesellschaft unter diesen Umständen weiter bestehen, muss sie dem wirtschaftlichen Prinzip gehorchen und den staatlichen Einschränkungen ihrer Entscheidungsfreiheit auszuweichen versuchen. Die Verlegung der Gesellschaft ins Ausland ist in diesen Fällen nicht selten eine lebensnotwendige Flucht nach vorne.

Neben diesen vorwiegend wirtschaftspolitischen Einschränkungen vermögen aber auch der Arbeitsmarkt, das Klima, die Transportmöglichkeiten und andere Faktoren die optimale Ausnutzung der Produktionsmittel zu hemmen. Diese Rahmenbedingungen mögen einem Unternehmer im Ausland besser erscheinen als in der Schweiz. Die unternehmenswirtschaftliche Entscheidung zur Verlegung der Gesellschaft ist in diesen Fällen eine Rationalisierungsmassnahme im Sinne einer Betriebsneugliederung.

Um von den besseren ausländischen Produktionsfaktoren zusätzlich profitieren zu können, hat die Gesellschaft für die praktische Durchführung zwei rechtlich grundsätzlich verschiedene Möglichkeiten. Beide Möglichkeiten können unternehmenswirtschaftlich den gleichen Effekt haben. Welcher Modus gewählt wird, ist eine Zweckmässigkeitsentscheidung, die hier nicht zu fällen ist. Einmal kann die Gesellschaft im Ausland eine Tochterunternehmung gründen. Die Unternehmung wird damit zum multinationalen [1]Konzern. Da bei handelt es sich aber weder rechtlich noch wirtschaftlich um eine Verlegung des Sitzes. Vielmehr entsteht dadurch ein juristisch selbständiges, wirtschaftlich jedoch abhängiges neues Wirtschaftssubjekt im Ausland. Unter dem von uns behandelten

1) S. u. II

Gesichtspunkt kann dieser erste Fall nur insofern beachtlich sein, als Vermögensgegenstände von der Muttergesellschaft auf die Tochter übertragen oder in diese eingebracht werden. Wenn die Muttergesellschaft in der Folge aufgelöst werden sollte, ergeben sich weitere wirtschaftliche und steuerrechtliche Fragen, die unser Thema betreffen. Eine Sitzverlegung im rechtlichen Sinne bedeutet jedoch dieses Vorgehen nicht.

Zum andern kann die Gesellschaft die ausländischen Standortfaktoren durch Eröffnung von Produktions- und Vertriebsstätten auszunutzen versuchen. Diese Ausgliederung in Form von Betriebsstätten kann wirtschaftlich wegen der unmittelbaren Kontrollmöglichkeit geboten sein. Die damit verbundene Verlegung von Vermögensteilen oder von organisatorischen Betriebseinheiten ins Ausland und einer möglichen Verlegung des Verwaltungs- und/oder des statutarischen Sitzes - z.B. im Zuge einer Fusion mit einer ausländischen Gesellschaft - wird uns in der Folge zur Hauptsache interessieren. Festzustellen bleibt jedoch, dass trotz der unternehmenswirtschaftlichen Wünschbarkeit in vielen Fällen die Verlegung der Betriebe ins Ausland ausgeschlossen ist. Insbesondere sind die meisten Industriebetriebe standortgebunden. Oft kommt eine Standortverlegung schon deshalb nicht in Frage, weil die Vorteile des neuen Standortes durch die Kosten der Betriebsverlegung aufgewogen werden.

Dasselbe gilt von einzelnen Vermögensgütern. Grundstücke und Häuser sowie ihre Bestandteile sind nicht verlegbar, Maschinen und Mobiliar sind nur beschränkt mobil. Andererseits bietet der Transfer von immateriellen Güterrechten, von Beteiligungen und von know how ordentlicherweise keine grösseren Schwierigkeiten.

Regelmässig sind insbesondere Patentverwertungsgesellschaften, Beteiligungsgesellschaften, aber auch Dienstleistungs- und Handelsbetriebe äusserst mobil. Eine Verlegung ihrer Tätigkeit kann unter relativ geringen Kosten durchgeführt werden.
Diese rein tatsächlichen Möglichkeiten einer Verlegung sind in der Folge immer zu beachten, denn sie bilden den wirtschaftlichen Hintergrund des ganzen Sitzverlegungsproblems.
Welches die Motive zur Vermögensverlegung sein mögen, wie die Vermögensgüter verschoben werden und welche Beschränkungen dabei zu beachten sind, ist zwar für die wirtschaftlichen Betrachtungen von Bedeutung. Ausschlaggebend ist für die vorliegende Untersuchung jedoch, dass die Frage nach der Verlegung von Betrieb, Sitz oder Verwaltung niemals im Zusammenhang mit der Auflösung der Unternehmung gestellt wird. Nichts steht im Zeitpunkt, in der die Entscheidung gefällt wird, der Unternehmung ferner als die Liquidation. Privatwirtschaftlich ist die Verlegung der Gesellschaft ins Ausland ein Mittel zur weiteren Existenz oder zur besseren Existenz der Unternehmung. Sie steht damit im direkten Gegensatz zur Auflösung als Mittel zur Beendigung der geschäftlichen Tätigkeit.

II. FINANZWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE

Für eine Unternehmung sind Steuern, ebenso wie das Vorhandensein von Arbeitskräften, das Lohnniveau, die Finanzierungsmöglichkeiten u. a. Standortfaktoren, die es optimal auszunutzen gilt. Untersucht eine Gesellschaft die Möglichkeit, international[1] tätig zu werden, wird sie sich mit dem Problem ökonomischer und steuerlicher Standortfaktoren auseinandersetzen müssen. Entschliesst sich die Unternehmung vorwiegend oder ausschliesslich aufgrund des steuerlichen Standortfaktors[2] zur Schaffung der Basisgesellschaft[3] im Ausland, muss diese Tatsache - unabhängig vom

1) International tätig ist eine Unternehmung dann, wenn sie ihre Güter oder Dienstleistungen durch rechtlich unselbständige Betriebsstätten im Ausland anbietet. Im Gegensatz dazu steht die multinationale Tätigkeit eines Konzerns: hier bestehen rechtlich selbständige Tochtergesellschaften.
2) Viele international tätige Unternehmungen lösen allerdings die Standortfrage des Betriebes unabhängig von der Besteuerung des Sitzstaates und versuchen durch Gewinnakkumulation in Basisgesellschaften oder durch Gewinnverlagerungen in ausl. Betriebsstätten in den Genuss einer günstigeren Besteuerung zu gelangen. vgl. dazu Endriss, a. a. O., S. 69.
3) Basisgesellschaften sind Unternehmen, die für die internationale Geschäfts- und Investitionstätigkeit in einem Land mit niederem Steuerniveau errichtet werden und der Verlagerung von Einkünften und Vermögen dienen. So z. B. Haas, G., Steuerbasen in Steueroasen, DStR, 1965, S. 247; Widmer, M., Aktuelle Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung, in: Archiv, Bd. 33, S. 133ff.

nationalen Steuerinteressen - international finanzwirtschaftlich und wettbewerbswirtschaftlich betrachtet werden. Die Verlagerung von Steuersubstanz aus einem für die Gesellschaft ungünstigen Gemeinwesen in ein günstigeres[1] und die damit verbundene Kostenersparnis sind betriebswirtschaftlich und an sich auch wettbewerbswirtschaftlich erstrebenswert.

Volkswirtschaftlich bestehen jedoch gegenüber einem solchen Vorgehen gewisse Bedenken. Insbesondere im internationalen Verhältnis ist die Freizügigkeit für Erwerbsunternehmungen infolge des Nebeneinander verschiedenartiger nationaler Steuergesetzgebungen beschränkt. Eine Duldung der Steuerflucht könnte die Freizügigkeit faktisch noch mehr einschränken oder die Freizügigkeit nur in einer Richtung spielen lassen[2]. Es ist leicht einzusehen, dass durch den Verlust von Steuersubstanz ein Staat auf lange Sicht zur Heraufsetzung der Steuersätze gezwungen wird, während der Zugang von Steuersubstanz dem andern Staat erlaubt, die bereits vorteilhafteren Steuersätze weiter herabzusetzen.

Die durch die Disparität der Steuersätze bewirkten Wettbewerbsverzerrungen sind in einer integrierten internationalen Wirtschaft höchst unerwünscht.[3]

1) Schmid, Die internationale Steuerflucht, Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden, Zürich und St. Gallen, 1961, Reihe, A., Heft 59, S. 1
2) Endriss, H.W., Wohnsitz oder Ursprungsprinzip? in: Rechts- und Steuerdienst, Heft 48, Köln, S. 9.
3) vgl. Steuerharmonisierungsmassnahmen in der EWG.

Solange die Steuersysteme und mit ihnen die Steuersätze nicht einander angeglichen sind, ist vom internationalen finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkt gegen die Erschwerung einer Verschiebung von Steuersubstanz über die Landesgrenzen nichts einzuwenden[1].

C. DIE STEUERRECHTLICHE BETRACHTUNGSWEISE DER SITZVERLEGUNG INS AUSLAND

I. DIE STEUERLICHE ZUGEHOERIGKEIT

Damit ein Staat oder ein anderes öffentliches Gemeinwesen ein Rechtssubjekt zur Steuer heranziehen kann, bedarf es gewisser tatsächlicher und/oder rechtlicher Beziehungen zwischen ihm und diesem Rechtssubjekt[2]. Denn erst durch dieses Gewaltverhältnis entsteht für das Gemeinwesen die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, Steuern zu veranlagen, zu fordern und einzuziehen.

1) vgl. jedoch EStG (Deutschland) § 34d: der deutsche Einkommensgesetzgeber erkannte, dass es nicht immer geboten ist, die Steuerflucht zu verhindern. So werden z. B. Kapital- und Vermögenstransaktionen nach Entwicklungsländern steuerlich bevorzugt. Endriss, a. a. O., S. 70ff.
2) Blumenstein, E., System des Steuerrechts, 1. Aufl., Zürich, 1945, S. 27.

Aus diesem Verhältnis zwischen dem Rechtssubjekt zur öffentlichen Gewalt resultiert die sog. STEUERLICHE ZUGEHOERIGKEIT zum Gemeinwesen[1]. Daraus entsteht die subjektive Steuerpflicht. Soweit eine rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung überhaupt besteht, kann jedes Gemeinwesen grundsätzlich frei bestimmen, welche Rechtssubjekte es zur Steuer heranziehen will. So können z.B. die Kantone aufgrund ihrer steuerrechtlichen Souveränität bestimmen, welche tatsächlichen Erfordernisse erfüllt sein müssen, damit die steuerliche Zugehörigkeit eines Rechtssubjektes zum Gemeinwesen entsteht[2].

Da in diesem Zusammenhang allein um das Problem der Sitzverlegung ins schweizerische Ausland geht, befasst sich dieses Kapitel - der Uebersichtlichkeit halber und auf Kosten der Vollständigkeit[3] - nur mit den wehrsteuerrechtlichen Verhältnissen. Diese Beschränkung lässt sich rechtfertigen, weil sich die kantonale Praxis und die Wehrsteuerpraxis in diesen Fällen in der Regel decken[4].

1) Blumenstein, System a.a.O., S. 31ff; Blumenstein E., Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, Tübingen, 1926, 31ff.
2) BGE 78 I 327 E. 2.
3) vgl. dazu etwa: Blumenstein I, Archiv Bd. 9, S. 1 und S. 65.
4) Die Kantone sind zur elastischen Abgrenzung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht im Hinblick auf die Kompetenz des Bundes zum Abschluss von DBA geradezu verpflichtet. vgl. dazu Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I, Bern 1961, Art. 19, Kantonsverfassung, N. 61.

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit hat zwei Erscheinungsformen. Im ersten Fall wird ein Rechtssubjekt aufgrund persönlicher, im zweiten Fall aufgrund wirtschaftlicher tatsächlicher oder rechtlicher Beziehungen zum Gemeinwesen steuerpflichtig.

1. Begriff der persönlichen Zugehörigkeit

Von persönlicher Zugehörigkeit spricht man, wenn die steuerliche Zugehörigkeit sich aus persönlichen Beziehungen des Steuersubjektes zum Steuer erhebenden Gemeinwesen ergibt, z. B. Wohnsitz, qualifizierter Aufenthalt, Sitz iur. Personen[1)].
In der Regel begründet eine persönliche Zugehörigkeit des Individuums zum Gemeinwesen eine unbeschränkte Steuerpflicht; wer aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig wird, wird grundsätzlich für alle ihm zugeordneten Objekte zur Steuer herangezogen, soweit das Gesetz nicht selbst davon Ausnahmen macht. Die subjektive Steuerpflicht ist unbeschränkt.

2. Begriff der wirtschaftlichen Zugehörigkeit

Von der wirtschaftlichen Zugehörigkeit sprechen Doktrin und Praxis in den Fällen, wo die natürliche oder iuristische Person zwar nicht

1) Känzig, Wehrsteuer, Art. 3, N. 1; Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Vorbemerkungen zu Art. 3 - 7 StG, N. 1; Blumenstein, in Archiv Bd. 6, S. 1ff; BGE 78 I 318; BGE 79 I 136.

als solche dem steuererhebenden Gemeinwesen unterworfen ist, aber durch bestimmte wirtschaftliche Interessen mit diesem verbunden ist[1].

Massgeblich sind demnach die tatsächlich bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen, die etwa durch Liegenschaften oder Betriebsstätten oder andere im Gebiet des Hoheitsträgers lokalisierte Wirtschaftsgüter konkretisiert werden.

Solche Werte unterliegen der Steuerpflicht, wenn sie das Gesetz ausdrücklich als Objekt der Steuer bezeichnet. Die steuerliche Zugehörigkeit aufgrund wirtschaftlicher Beziehungen begründet in der Regel eine beschränkte Steuerpflicht.

Während die persönliche Zugehörigkeit ein allgemeines oder primäres Steuerdomizil begründet, entsteht mit der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ein spezielles oder sekundäres Domizil[2]. Im interkantonalen wie im internationalen Verhältnis wird in Fällen der Doppelbesteuerung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Vorrang

1) Blumenstein, E., System, a.a.O., S. 39; Känzig, Wehrsteuer, Art. 3 N. 2; Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Vorbemerkungen zu Art. 3 - 7 StG, N. 2; Blumenstein, I., Kommentar zum Bernischen Gesetz über direkte Staats- und Gemeindesteuern, Bern, 1948, Art. 8, N.1, sowie Art. 5, N. 5c; Blumenstein, I., Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1943, S. 21, N. 5; BGE 78 I 326 BGE 79 I 136.

2) BGE 78 I 328 E. 2a; Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Vorbemerkungen zu Art. 3 - 7 StG, N.4; Studer, in ZBl., Bd. 49, S. 527, ZBl. 59, S. 33.

eingeräumt[1].

II. DIE PERSOENLICHE ZUGEHOERIGKEIT

1. Die inländische iur. Person im Steuerrecht

a) Voraussetzungen

Art. 3, Zif.2WSTB unterstellt iuristische Personen, die ihren Sitz in der Schweiz haben, der unbeschränkten Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit. Mangels besonderer steuerrechtlicher Vorschriften ist sowohl für den Begriff der iur. Person wie für den Begriff des Sitzes der iur. Person das Zivilrecht primär massgebend[2]. Zivilrechtlich aber gilt, wie wir gesehen haben, jede

1) BGE 78 I 327: "Die derart bestimmte persönliche Zugehörigkeit berechtigt das Gemeinwesen grundsätzlich zu umfassender Besteuerung der Vermögen und Einkommen soweit nicht zufolge entgegenstehenden besonderen Beziehungen, die ein "sekundäres" Steuerdomizil begründen, eine Beschränkung der Steuerhoheit eintritt. Das Besteuerungsgrecht aufgrund eines sekundären Anknüpfungsgrundes, geht dem Besteuerungsrecht am Wohnsitz.... vor. Letzteres hat zurückzutreten, wo es mit einem Besteuerungsrecht am sekundären Steuerdomizil zusammentrifft."

2) Känzig, Wehrsteuer, Art. 3, N. 10; Blumenstein, I., in: Archiv Bd. 9, S. 18. Sie ist allerdings der Auffassung, dass für iur. Personen eine persönliche Zugehörigkeit im technischen Sinne nicht in Betracht komme. Im übertragenen Sinne jedoch lässt sich dieser Begriff wohl verwenden.

Kapitalgesellschaft und Genossenschaft mit statutarischem Sitz in der Schweiz nach schweizerischem Recht als inländisch. Folglich sind diese Gesellschaften, vorbehältlich anderlautender Staatsverträge, aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt wehrsteuerpflichtig[1)2)].

Dieses Ergebnis ist unbestritten, solange sich der statutarische und der Verwaltungssitz in der Schweiz befinden. Bestritten hingegen ist das Ergebnis, wenn allein der statutarische Sitz in der Schweiz ist.

Während einzelne Autoren den formellen statutarischen Sitz auch steuerrechtlich als alleiniges Anknüpfungskriterium betrachten[3)], stellen andere Autoren für das Steuerrecht ausschliesslich auf den

1) Blumenstein, I., in ASA Bd. 9, S. 19.
2) Für das ausländische Recht, vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, München und Berlin, Vorbemerkung A, S. 38.
3) Siegrist, A.: Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, insbesondere ein Vergleich des schweizerisch-deutschen und des deutsch-französischen Vertrages, Diss. Zürich, 1938, S. 207; Lenz R., Les conventions suisses de double imposition, Diss. Lausanne 1951, S. 106; ORK Zürich vom 8.9.1950, RE 47/1950 in ZR Bd. 50, Nr. 30. "Wenn eine AG ihren statutarischen Sitz in der Schweiz hat....so ist ihr das Recht nicht zuzubilligen, sich der Steuerbehörde gegenüber als ausländische Gesellschaft auszugeben. Sie muss sich gefallen lassen, dass sie infolge des selbst gewählten schweizerischen Sitzes von der schweizerischen Steuerbehörde als schweizerische Gesellschaft angesehen wird..." Ebenso Blumenstein, I., in Archiv Bd. 9, S. 20, jedoch nur für die theoretische Betrachtungsweise.

Verwaltungssitz ab[1].

Meines Erachtens wird den wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten am besten Rechnung getragen, wenn beide Sitze, sei es, dass sie gemeinsam oder getrennt an bestimmten Orten liegen, Anknüpfungspunkt für die persönliche Steuerpflicht bilden können[2]. Vorbehältlich spezifischer steuerrechtlicher oder staatsvertraglicher Normen ist jedenfalls eine Abweichung vom zivilrechtlich massgebenden Kriterium m.E. nicht geboten. Insbesondere genügt im internationalen Verhältnis (im Gegensatz zum interkantonalen

1) Insbesondere Brunner, Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Diss. Bern, 1954, S. 41: Nach Brunner hat auch der Sitz der Unternehmung die natürliche Voraussetzung (selbständige Geschäftseinrichtungen) der Betriebsstätte zu erfüllen. Es ist aber m.E. nicht notwendig, im internationalen Verhältnis von der im interkantonalen Verhältnis geltenden Praxis abzuweichen. vgl. dazu BG vom 12.9.1930 i.S. Flamattmühle, BGE vom 3.6.1959 in ASA Bd. 29, S. 342 sowie BGE vom 23.12.1959 in ASA Bd. 29, S. 345; RK Baselstadt vom 5.6.1961, Archiv 31, S. 333.

2) Es ist nicht einzusehen, weshalb bei den iuristischen Personen auf die Staatsangehörigkeit und nicht auf das Domizil abgestellt werden soll. vgl. Bühler, O., Um die Prinzipien im internationalen Steuerrecht, in: Archiv Bd. 28, S. 324; Endriss, a.a.O., S. 80f; OEEC, Musterabkommen, Art. 4, Abs. 3; DStR 1965, S. 484 (BFH vom 11.12.1965): "... Unbeschränkt steuerpflichtig aufgrund persönlicher Zugehörigkeit sind Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ....".

Steuerrecht) der statutarische Sitz als Anknüpfungspunkt selbst dann, wenn er bloss formeller Natur ist[1].

b) Folgen

Ist eine iuristische Person aufgrund des zivilrechtlichen Kriteriums des statutarischen Sitzes oder aufgrund des wirtschaftlichen Kriteriums des Verwaltungssitzes inländisch, so hat sie steuerrechtlich als inländisch zu gelten. Sie ist damit der Schweiz persönlich zugeordnet. Dem Fiskus steht aufgrund dieses primären Steuerdomizils ein unbeschränktes Besteuerungsrecht zu[2] (WSTB Art. 3, Ziff. 2).

1) Reinmann/Zuppinger/Schärrer, § 4, N. 9; ZBl. Bd. 52, S. 218; ähnlich Känzig, Wehrsteuer, Art. 3, N. 10, Henggeler, I. und E., Das internationale Steuerrecht der Schweiz, Basel 1938, S. 33. Die sich aus dieser Auffassung ergebende virtuelle oder faktische Doppelbesteuerung zu verhindern, ist die Aufgabe zwischenstaatlicher Abkommen. Diese Verträge stellen denn auch meistens auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung ab. vgl. z.B. Musterabkommen des Fiskalkomitees der OEEC, in ASA Bd. 27, S. 321; vgl. M. Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Art. 19 KV, N. 63; Korn-Dietz, a.a.O., S. 38; RK Baselstadt vom 5.6.1961 in ASA 31, S. 326.
2) Dabei ist beachtlich, dass für die persönliche Zuordnung keine ständigen Einrichtungen erforderlich sind. BGE 45 I S. 204; Dies v.a. im Gegensatz zu den Betriebsstätten.

2. Die inländische iur. Person mit Interessen im Ausland

Eine inländische iur. Person unterliegt grundsätzlich mit der Gesamtheit ihres Vermögens und Einkommens der Besteuerungshoheit des Sitzstaates. Dieser Grundsatz gilt allerdings nur soweit, als nicht die Steuergesetze selber oder Staatsverträge objektive Beschränkungen enthalten.
Eine solche Beschränkung findet sich in Art. 55, 1 WSTB.
Danach haben iur. Personen, die eine Betriebsstätte im Ausland unterhalten, Anspruch auf Herabsetzung der Steuer (um den Anteil, der nach dem Verhältnis der Faktoren des Auslandbetriebes zu den entsprechenden Faktoren des Gesamtbetriebes auf den Auslandbetrieb entfällt).

a) Voraussetzungen zur Anwendung des Art. 55 WSTB

Beansprucht eine iur. Person den Auslandabzug, muss sie im Ausland eine Betriebsstätte [1] unterhalten. Vorbehältlich anderslautender staatsvertraglicher Umschreibung[2] ist zur Bestimmung des

1) Der Besitz ausländischer Grundstücke wird hier nicht behandelt.
2) Zum Betriebsstättebegriff in internationalen DBA v. a. Brunner, a. a. O., S. 29ff; Lenz, a. a. O., S. 134, Wetter, H., Die internationale Doppelbesteuerung insbesondere bei Erwerbsunternehmungen, Diss. Zürich, 1939, S. 101; weitere Lit. bei Känzig, Wehrsteuer, Art. 6, N. 2.

Betriebsstättebegriffes Art. 6 WSTB massgebend [1]. Danach fallen alle ständigen Geschäftseinrichtungen im Ausland, in welchen ein qualitativ oder quantitativ wesentlicher Teil des Unternehmens ausgeübt wird, unter diesen Begriff [2].

b) Folgen

Durch die Anwendung von Art. 55 WSTB werden gewisse dem unbeschränkt Steuerpflichtigen an und für sich zuzurechnende Objekte aus der Steuerpflicht ausgenommen. Die objektive Steuerpflicht wird dadurch beschränkt.
Der Artikel regelt auch, wie die Ausscheidungen von Aktiven und Passiven, Erträgnissen und Aufwendungen zu geschehen hat. In der Praxis scheint jedoch die Anwendung dieser Kriterien häufig mit bedeutenden Schwierigkeiten verbunden zu sein [3].

1) Känzig, Kommentar, Art. 6, N. 40. Subsidiär allerdings kann nach seiner Auffassung der innerstaatliche Begriff der Betriebsstätte herangezogen werden. BGE 61 I 180, vgl. auch Pestalozzi, H., Handkommentar zum Zürcher Steuergesetz, vom 8.7.1951, Zürich 1952, Art. 6, N. 4.
2) Es kann sich nicht darum handeln, die Begriffsmerkmale des Betriebsstättebegriffes einzeln darzustellen. vgl. dazu Brunner, die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Diss. Bern, 1964, sowie dort zit. Literatur; auch Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Art. 19 KV, N. 60.
3) Bühler, a.a.O., S. 326, Endriss, a.a.O., S. 84, Kreisschreiben der EStV vom 29.6.1959, Ziffer 2.

aa. Die direkte Ausscheidungsmethode

Bei der direkten Ausscheidungsmethode wird für die ausländische Betriebsstätte ein Sondereinkommen und ein Sondervermögen festgestellt. (Dabei wird, aufgrund der Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte, der erwirtschaftete Ertrag und das Vermögen der Betriebsstätte gesondert besteuert). Ausgehend von der Meinung, dass Gewinne dort erfasst werden sollen, wo sie erzielt werden, und Vermögen dort, wo es arbeitet, sind die Steuerbehörden befugt, die Geschäftsabschlüsse, dahin zu überprüfen, ob sie mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen[1].
Nach der Meinung von Literatur und Praxis[2] eignet sich diese direkte Methode besser als irgendeine "indirekte" für die internationale Steuerausscheidung.

bb. Die indirekte Ausscheidungsmethode

Anstatt für die Betriebsstätte ein Sondereinkommen festzustellen, kann das Vermögen und der Ertrag auch quotenmässig ausgeschieden werden. Jeder Staat besteuert dann einen Teil der gesamten wirtschaftlichen Einheit. Zur Bestimmung der Quoten können die steuerlich korrigierten Rechnungswerke herangezogen werden. Falls diese nicht vorhanden sind, kann aufgrund "betriebsstatistischer, erfolgsrechnerischer oder bilanzmässig repräsentativer Daten"[3] die wirtschaftliche Bedeutung der Betriebsstätte

1) Beispiele für diese dem Ursprungsprinzip entsprechende Methode bei Endriss, a.a.O., S. 85f und 88ff.
2) BGE 73 I 200 E. 3; v.a. Zitate bei Brunner, a.a.O., S. 68; Wetter, H., a.a.O., S. 292; Musterabkommen OEEC Art. 15, Abs. 2.
3) Känzig, Wehrsteuer, Art. 55, N. 9ff; Reinmann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., Art. 6 StG N. 8 und N. 28, sowie die dort zit. Literatur.

für den Gesamtbetrieb bestimmt werden[1].

cc. Das Praecipuum

Bei der quotenmässigen Ausscheidung der Ertragsfaktoren[2] ist nach schweizerischer Praxis auch im internationalen Verhältnis ein sog. Voraus üblich. Dadurch soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Zentralleitung an der Entstehung des Ertrages der ausländischen Betriebsstätte ihren Anteil hat. Dieses "Voraus" für den Hauptsitz soll in der Regel nach dem Umfang der Aufsichtstätigkeit des Hauptsitzes oder der Einflussnahme der Zentralleitung auf den ausländischen Betrieb[3] bemessen werden.

c) Die Gesellschaft mit Briefkastendomizil in der Schweiz

Gewöhnlich hat eine Kapitalgesellschaft am statutarischen Sitz auch ihre Verwaltung. Möglich ist jedoch, dass sie den Verwaltungssitz verlegt und in der Schweiz keinerlei Geschäftstätigkeit

1) Beispiele für diese Gewinnaufteilung bei Endriss, a.a.O., S. 92; vgl. EStV vom 15.5.1963/14.10.1963, Locher, Doppelbesteuerungsabkommen, Deutschland B, § 6, IB, 2. Nr. 6.
2) Art. 3, Abs. 3 des Schlussprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland sieht ein Praecipuum auf der Vermögensaufteilung vor. Dies im Gegensatz zur interkantonalen wie zur internationalen Steuerpraxis, BGE 40 I 213; BGE 41 I 436; BGE 46 I 33, E. 4; BGE 58 I 24, E. 7.
3) Kreisschreiben der EStV vom 29.6.1959 betr. die Besteuerung von inländischen Gesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit zur Hauptsache im Ausland ausüben, in Archiv, Bd. 28, S.43.

mehr ausübt. Zivilrechtlich könnte eine solche Gesellschaft gemäss Art. 89,1 HReg.VO von Amtes wegen gelöscht werden. Solange sie jedoch nicht gelöscht ist, bleibt sie Steuersubjekt[1]. Zur Besteuerung aber ist in diesem Falle weder steuerbarer Reinertrag noch steuerbares Kapital vorhanden. Ein Praecipuum kommt nicht in Betracht, weil damit die Leistung der Zentralleitung am Gesamtertrag honoriert werden soll. Das Steuersubjekt bliebe also steuerfrei[2].

Dieses sachlich unbefriedigende Ergebnis, schreibt Känzig[3], wird in der Praxis der Wehrsteuerbehörden in der Regel dadurch korrigiert, dass für den schweizerischen Sitz ein Voraus beansprucht wird[4]. Dem Wesen des Praecipuums wird aber dadurch keineswegs entsprochen.

1) Dieser Betrachtungsweise wird etwa vorgeworfen, sie entspreche keineswegs den wirtschaftlichen Tatbeständen. Allerdings kann der Steuerbehörde nicht Willkür vorgeworfen werden, wenn sie die wirtschaftliche Betrachtungsweise ablehnt und sich an den zivilrechtlichen Tatbestand hält. vgl. dazu BGE in Archiv Bd. 28, S. 127; Studer, W., Grundsätzliche Aspekte der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in Archiv Bd. 29, S. 35ff; Korn-Dietz, a.a.O., S. 60f.
2) Bundesblatt 1932, I, S.67, Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, vom 19.1.1932.
3) Känzig, Wehrsteuer, Art. 6, N. 19; Archiv 31, S. 329.
4) vgl. Locher, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland, B, §4, II, Nr. 12; EStV vom 18.11.1960; Bundesblatt 1932, I. S. 55.

III. DIE WIRTSCHAFTLICHE ZUGEHOERIGKEIT

1. Voraussetzungen: Die Betriebsstätte als Konkretisation wirtschaftlicher Interessen der Unternehmung

Wie oben gezeigt wurde, begründet die wirtschaftliche Zugehörigkeit eines Subjektes zum Gemeinwesen in der Regel eine beschränkte Steuerpflicht - beschränkt in dem Umfange, als die interne Gesetzgebung oder Staatsverträge im Gebiet eines Gemeinwesens zu lokalisierende wirtschaftliche Interessen als Steuerobjekte bezeichne.

a) Allgemeines

Der WSTB grenzt die subjektive Steuerpflicht von im Ausland domizilierten Unternehmungen vor allem in Art. 3, Zif. 3 ab. Danach ist u.a. eine ausländische iur. Person dann subjektiv steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält. (Art. 3, Ziff. 3 WSTB). Diese Bestimmung entspricht dem im internationalen Steuerrecht herrschenden Betriebsstätteprinzip[1]. Den Begriff der Betriebsstätte und seine möglichen Ausprägungen bestimmt Art. 6 WSTB. Er findet insbesondere auch für Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften in der Schweiz Anwendung. Für unsere Untersuchung sind nicht alle Erscheinungsformen einer Betriebsstätte von gleicher Bedeutung. Je umfangreicher nämlich die ständigen Geschäftseinrichtungen sind, desto unwahrscheinlicher wird die Verlegung von Betriebsstätten ins Ausland.

1) Brunner, a.a.O., S. 23 und dort zit. Literatur.

Es scheint dennoch zweckmässig, den Ort der Leitung als Form einer Betriebsstätte näher zu betrachten. Dies rechtfertigt sich m.E. einerseits, weil der Leitungsort ohne grössere, finanziell unwirtschaftliche Umtriebe verlegt werden kann. Andererseits haben wir dadurch die Möglichkeit, auf die besonderen Schwierigkeiten hinzuweisen, die sich aus der von der Schweiz im internationalen Verhältnis angewandten Praecipualmethode ergeben.

b) Der Ort der Leitung

Die Lokalisierung der Leitungstätigkeit ist eine Tatbestandsfrage, die aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten eines konkreten Unternehmens und des tatsächlichen Verhaltens seiner Organe beantwortet werden muss. Der Ort der Leitung ist auf ein qualitatives Merkmal (massgebliche Tätigkeit) und ein quantitatives Merkmal (Lokalisierung dieser Tätigkeit) hin zu untersuchen.

Für die Beurteilung der massgeblichen Tätigkeit haben die Entscheidungen eines "Oberleiters"[1] zu gelten. Oberleiter ist, wer durch seine tatsächliche Machtstellung in der Unternehmung "über die zur Erreichung des statutarischen Zweckes dienende Ausführungstätigkeit" entscheidet[2]. Eine rein kapitalmässige Beherrschung gilt trotz nachhaltiger Ausübung der Kontrollrechte nicht

1) Der Begriff stammt aus einem RFG Urteil vom 3.7.1936: Der Oberleiter..... ist eine Person, der die Obliegenheiten eines Firmenleiters erfüllt.
2) BGE 40 I 204, M. Bd. 39, Nr. 98, S. 245, sowie dort zit. Entscheide. M.E. ist jedoch entscheidend, welche Entscheidungen der Oberleiter subj. als massgeblich zur Erreichung des statutarischen Zweckes betrachtet.

als Oberleitung[1]. Dagegen kann die Tätigkeit von Prokuristen oder gar Handlungsbevollmächtigten massgeblich sein, wenn ihre tatsächliche Machtstellung über die gesetzliche Beschränkungen ihrer Befugnisse hinausgeht[2]. Ebenso fallen die Beschlüsse der Generalversammlung nur dann in Betracht, wenn sie tatsächlich aktiv über die geschäftsleitende Tätigkeit selbst entscheidet.

Für die lokale Bestimmung des Mittelpunktes der Oberleitung lassen sich zwei Lösungen denken. Man kann abstellen auf den Ort, wo die massgeblichen Willenserklärungen abgegeben werden, oder man sieht den Mittelpunkt dort, wo die massgebliche Tätigkeit tatsächlich ausgeführt[3] wird. Zur Lokalisierung ist m.E. davon auszugehen, dass eine Unternehmung nur eine Oberleitung haben kann. Ist die Person des Oberleiters bestimmt, muss folglich jener Ort, als Leitungsort betrachtet werden, wo dieser Oberleiter üblicherweise die meisten und wichtigsten Entscheidungen trifft.

Leitungsort im Sinne einer Betriebsstätte wird der Ort, wo die unternehmungswirtschaftlich massgebenden Entscheidungen getroffen werden. Voraussetzung ist jedoch, dass sich diese Tätigkeit in ständigen Geschäftseinrichtungen abspielt. Fehlt dieses Merkmal, wird trotz der Leitungstätigkeit in der Schweiz keine Betriebsstätte und demnach auch keine Steuerpflicht begründet[4].

1) ASA Bd. 26, S. 142
2) vgl. Mirre/Deuter, Körperschaftssteuergesetz, Berlin 1939, § 1, N. 7.
3) Felix, G., Der Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht, in DStR, 1. Jg., 1962/63, Heft 18, S. 422.
4) Känzig, Kommentar, Art. 6 N. 4; Schlumpf A., a.a.O., S. 161, ASA Bd. 31, S. 331 Erw. 3; Im Gegensatz dazu sind für den zivilrechtlichen Sitz, also für die persönliche Zugehörigkeit keine ständigen Geschäftseinrichtungen erforderlich; Archiv 6, S. 274.

2. Folgen

Konkretisieren sich die wirtschaftlichen Interessen einer im Ausland domizilierten Gesellschaft in einer Betriebsstätte in der Schweiz, wird die Gesellschaft steuerpflichtig (Art. 52,2, WStB). Die objektive Steuerpflicht wird beschränkt auf die Einkünfte, die die Betriebsstätte erzielt, und auf das Vermögen, das ihr dient[1]. In bezug auf die Berechnungsmethoden gelten nach schweizerischem internationalem Steuerrecht die gleichen Grundsätze wie für inländische Kapitalgesellschaften mit Betriebsstätten im Ausland[2]. Insbesondere wird der schweizerische Fiskus auch bei einer im Ausland domizilierten, aber von der Schweiz aus geleiteten Gesellschaft ein Voraus beanspruchen[3].

1) vgl. Wetter, H.: a.a.O., S. 125, Brunner, a.a.O., S. 69.
2) Brunner, a.a.O., S. 72f und dort zit. Lit. vgl. Kreisschreiben der ESTV vom 1.6.1960 betreffend die Besteuerung ausländischer Gesellschaften, die in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhalten; in Archiv Bd. 28, S. 496; Masshardt, Die Wehrsteuerpflicht der schweizerischen Niederlassungen ausländischer Unternehmungen, Archiv Bd. 35, S. 33.
3) Dies kann allerdings mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein, insbes. dann, wenn die Gesellschaft ihren Sitz und Betrieb in Staaten unterhält, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat. Zu diesen Schwierigkeiten vgl. Brunner, a.a.O., S. 90f.

IV. DIE SITZVERLEGUNG IM STEUERRECHT

1. Die steuerrechtliche Betrachtungsweise

Die unternehmungswirtschaftliche Betrachtung hat gezeigt, dass die Verlegung der Gesellschaft unter gewissen Voraussetzungen ohne Liquidation geschehen kann. Unternehmenswirtschaftlich steht dem Unternehmen im Zeitpunkt der Sitzverlegung nichts ferner als eine Liquidation. Gewisse Bedenken haben sich allerdings von der finanzwirtschaftlichen Seite her gezeigt.

Für die steuerrechtliche Betrachtung der Sitzverlegung iur. Personen ins Ausland muss von der steuerlichen Zugehörigkeit ausgegangen werden. Dabei kann weder der privatrechtliche Begriff der Sitzverlegung massgebend sein, noch ausschliesslich auf den wirtschaftlichen Zweck der Verlegung der Gesellschaft abgestellt werden.

Vielmehr muss für das Steuerrecht beachtet werden, dass mit der Ausführung privatrechtlicher Beschlüsse oder unternehmungswirtschaftlicher Entscheide die steuerrechtliche Zugehörigkeit eines Subjektes oder einzelner dem Steuersubjekt zugeordneter Objekte ändern kann. Aendert sich die Zugehörigkeit und wird damit die Erfassung steuerlich anerkannter stiller Reserven in einem späteren Zeitpunkt verunmöglicht, so wird steuerrechtlich ein

Realisationstatbestand angenommen[1]. Nur dadurch kann dem Grundsatz, dass alle Erträge früher oder später zur Besteuerung gelangen, Rechnung getragen werden.

Demzufolge muss eine Verschiebung von Wirtschaftsgütern ins Ausland in allen Fällen, in denen damit das Ausscheiden aus der subjektiven oder objektiven Steuerpflicht verbunden ist, in der Regel wie eine Privatentnahme behandelt werden. Aehnlich wie bei der Privatentnahme scheiden nämlich Werte aus dem inländischen Gesellschaftsvermögen aus. Dass sie ins ausländische Vermögen der gleichen Gesellschaft überführt werden, kann rein steuerrechtlich nicht erheblich sein.

Für die steuerrechtliche Betrachtung ist deshalb die Frage, ob mit der Verlegung von Werten des Gesellschaftsvermögens ins Ausland auch eine zivilrechtliche Sitzverlegung durchgeführt wird, nur von zweitrangiger Bedeutung. Nur weil die Steuerrechtspraxis, an den wirtschaftlichen Sachverhalt und die kaufmännische Betrachtungsweise anknüpfend, gewisse Vermögenswerte - wie mobile Konti oder den originären Geschäftswert[2] - dem statutarischen Sitz oder dem Ort der Leitung zuordnet, kann die zivilrechtliche Sitzverlegung auch steuerrechtliche Folgen zeitigen.

1) vgl. § 16, Körperschaftssteuergesetz, Deutschland.
2) z.B. Beteiligungen, sofern sie nicht Betriebskapital darstellen, Kassa-, Post- und Wertpapierkonti.

2. Die Anwendbarkeit des Art. 53 WSTB auf die Verlegungstatbestände

Der Wehrsteuerbeschluss hat den Fall der Verlegung einer iur. Person ins Ausland nicht ausdrücklich vorgesehen. Wenn die Praxis diesen Tatbestand als ausserordentliche echte Reservenrealisierung betrachtet, stützt sie sich auf Art. 53, Abs. 2 WSTB. Danach sind iur. Personen, die vor oder während der Veranlagungsperiode in Liquidation getreten sind, bei Aufhören der Steuerpflicht zur Entrichtung einer vollen Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen verpflichtet.

Die Anwendbarkeit des Art. 53, Abs. 2 WSTB kann in Frage gestellt werden, weil es sich bei der Verlegung des Gesellschaftssitzes oder von Gesellschaftsvermögen weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich um einen Liquidationstatbestand handeln muss. Die Steuerbehörden stützen sich weniger auf eine wirtschaftliche, denn auf eine teleologische Auslegungsmethode. Allgemeiner Zweck der Besteuerung - also auch der Liquidationsbesteuerung - ist die gleichmässige Behandlung aller Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles[1]. Zweck des Art. 53, Abs. 2 WSTB ist u.a. auch die Besteuerung der Kapital- und Liquidationsgewinne sowie der Wertvermehrungen im Falle des Ausscheidens aus der Wehrsteuerpflicht. Ausgehend von dieser Betrachtungsweise kommt der Fiskus, wie wir früher fest-

1) Blumenstein, E., System, 2. Aufl., a.a.O., S. 19.

gestellt haben, in bezug auf die Liquidation zu einer selbständigen, vom Zivilrecht unabhängigen Begriffsbildung[1].

Nicht die zivilrechtliche Liquidation, sondern das Ausscheiden aus der Steuerpflicht von Vermögenswerten stellt eine grundlegende Veränderung der steuerrechtlichen Sachlage dar. Diese Veränderung wird einem steuerrechtlichen Liquidationstatbestand gleichgestellt. Die Abrechnung über die stillen Reserven in diesem Zeitpunkt ist geboten, weil durch die Veränderung der steuerlichen Verhältnisse die Möglichkeit der Besteuerung nicht aufgeschoben, sondern endgültig verwirkt würde. Die Fiktion[2] eines Realisationstatbestandes ist deshalb aus systematischen Ueberlegungen gerechtfertigt. Die Besteuerung erfolgt, weil andernfalls die Gesellschaft in den Genuss ungerechtfertigter steuerlicher Vorteile gelangen würde, die in einem geschlossenen Ertragssteuersystem nicht statthaft sind[3]. Gerade zur Vermeidung solcher Vorteile hat der Gesetzgeber die Liquidationssteuer eingeführt.

Die Praxis der eidgenössischen Steuerverwaltung, welche die Liquidation im Sinne des Ausscheidens aus der Steuerpflicht versteht, ist demnach nicht zu beanstanden. Zwar ist die gesetzliche Grundlage für diese Auslegung schwach. Sie wäre jedoch m.E. für die Wehr-

1) Gutachten, a.a.O., S. 81.
2) vgl. Studer, W., Ueber die Verwendung und Wirkung von Fiktionen im Steuerrecht, Archiv Bd. 32, S.401, insbes. S. 411f.
3) ZBl 1965, S. 173f.

steuer zu schützen, weil sie vom schweizerischen Steuerrecht her betrachtet zu einem befriedigenden Ergebnis führt.

3. Die einzelnen Verlegungstatbestände. Die theoretische Lösung

Die steuerrechtliche Qualifizierung des Verlegungstatbestandes bildet nur den Ausgangspunkt für die Untersuchung der tatsächlich in Betracht fallenden Realisationsmöglichkeiten. Unter dem Gesichtspunkt der Veränderung der Steuerpflicht und unter der selbstverständlichen Voraussetzung, dass die Gesellschaft selbst weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich liquidiert wird, können zur Hauptsache folgende Tatbestände unterschieden werden.

a) Verlegungen, die weder die subjektive noch die objektive Steuerpflicht berühren

Steuerrechtlich gilt eine Person dann als inländisch, wenn sie den statutarischen oder den Sitz der Leitung in der Schweiz hat[1]. Liegen beide Sitze in der Schweiz, vermag die Verlegung eines der beiden Sitze die subjektive Steuerpflicht nicht zu berühren. Mit der Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland verliert zwar die Gesellschaft in der Regel die schweizerische Rechtspersönlichkeit. Dieses zivilrechtliche Kriterium ist jedoch steuerrechtlich wenig bedeutsam, da für die persönliche Zugehörigkeit eines Steuersubjektes zur Schweiz auf den Ort der tatsächlichen Leitung

1) s. oben § 3, A, II, 3.

abgestellt wird[1]. Dasselbe gilt grundsätzlich von der Verlegung der Leitung ins Ausland. Bleibt der statutarische Sitz in der Schweiz, ist diese Aenderung in der Regel ohne steuerrechtliche Folgen für den schweizerischen Fiskus. Steuerrechtliche Folgen treten erst ein, wenn sich der ins Ausland verlegte Leitungssitz auch als Betriebsstätte qualifizieren lässt[2]. Wird z.B. die Unternehmung zwar nicht von der Schweiz aus geleitet, lässt sich aber der Ort der Leitung nicht genau feststellen oder nicht als Betriebsstätte qualifizieren, muss mangels eines besseren Anknüpfungspunktes dem statutarischen Sitz in der Schweiz eine erhöhte Bedeutung zukommen. Steuerrechtlich unerheblich ist auch die Eröffnung einer gewöhnlichen Betriebsstätte durch eine inländische Gesellschaft im Ausland. Dies trifft aber nur dann zu, wenn keine Vermögensbilanzwerte der inländischen Gesellschaft in die Betriebsstättebilanz überführt werden.

1) Weil der fremde Staat in Zukunft die iur. Person ebenfalls als Steuerinländer aufgrund des zivilrechtlichen Kriteriums betrachten wird, kann u.U. zur Doppelbesteuerung führen. Die Verhinderung der internationalen Doppelbesteuerung ist jedoch Aufgabe der DBA.
2) Praktisch ist der Ort der Leitung meistens als Betriebsstätte zu qualifizieren, die Ausnahme ist wichtiger als die Regel. ASA 6, 274, Locher DBADtl., B § 6, I, B, 2 Nr. 4 vgl. auch unter b)cc.

b) Verlegungen die nicht die subjektive, aber die objektive Steuerpflicht berühren

Steuerliche Probleme ergeben sich dann, wenn zur Errichtung einer ausländischen Betriebsstätte Bilanzwerte der inländischen Gesellschaft auf die ausländische Zweigniederlassung übertragen werden (z.B. Maschinen, Wertpapiere, Debitoren). Unter der Voraussetzung, dass statutarischer Sitz und der Ort der Leitung oder doch einer von beiden in der Schweiz bleiben, können folgende Tatbestände unterschieden werden.

aa) Verlegung einzelner Vermögensgegenstände

Oft wird die inländische Gesellschaft der ausländischen Betriebsstätte einzelne Vermögensgegenstände zur Verfügung stellen. Steuerlich ist diese Ueberführung von Bilanzwerten ins Ausland wie eine Entnahme resp. wie ein Verkauf von Vermögensgütern an Dritte[1] zu behandeln. Im Zeitpunkt des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Gesellschaftsvermögen ist die letzte Möglichkeit zur Besteuerung von anerkannten stillen

1) vgl. BGE 76 I 206, ASA Bd. 19, 332 (Verkehrswertprinzip) FG Schleswig-Holstein vom 14.12.1964, in DStr., 1965, Heft 18, S. 571: " Die Ueberführung von Wirtschaftsgütern in einen anderen Betrieb desselben Unternehmens bildet zwar regelmässig keine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken, ... wenn jedoch die auf den ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven infolge der Ueberführung später nicht mehr erfasst werden können, ist es gerechtfertigt, in der Ueberführung eine Entnahme zu sehen.... Dies ist der Fall bei der Ueberführung in eine ausländische Betriebsstätte...

Reserven auf diesen Gegenständen eingetreten[1].

Für die Bewertung der aus der Steuerpflicht ausscheidenden Vermögensgegenständen haben wir von der Ueberlegung auszugehen, dass nicht ein ganzer Organisationsteil aus der "Mutter"gesellschaft ausgegliedert wird. Es werden lediglich einzelne Vermögensgüter übertragen. Zur Dezentralisierung der Unternehmenstätigkeit stellt die Geschäftsführung der ausländischen Betriebsstätte einen Teil ihrer Ausrüstung zur Verfügung. Der Fiskus wird deshalb richtigerweise nicht den Teilwert der einzelnen Vermögensgüter zu bestimmen suchen. Er wird vielmehr auf die Differenz zwischen dem steuerlich massgebenden Buchwert und einem geschätzten Verkehrswert[2] des ausscheidenden Gutes im Zeitpunkt der Ueberführung abstellen. Diesen Differenzbetrag wird er als Kapitalgewinn besteuern.

bb) Verlegung von Organisationsteilen

Anders ist der Tatbestand meines Erachtens zu beurteilen, wenn eine inländische Gesellschaft eine sog. Unternehmungsteilung durchführt, wobei der losgelöste Betrieb im Ausland weitergeführt werden

1) Eine Beteiligung im Werte von 1 Mio sfr. steht bei der inländischen Gesellschaft mit 600.000 sfr. zu Buche. Wird sie auf die ausländische Betriebsstätte übertragen, hat die inländische Gesellschaft 400.000 sfr. als Kapitalgewinn zu versteuern.
2) Zu welchem Wert in der ausländischen Bilanz verbucht wird, kann nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein. Die dadurch eventuell entstehende Doppelbesteuerung zu verhindern, ist Sache der Doppelbesteuerungsabkommen.

soll [1]. Unternehmenswirtschaftlich ist eine Geschäftsteilung eine organisatorische Rationalisierungsmassnahme, deren Durchführung zwar Kosten verursacht, aber in der Regel unmittelbar keine Gewinne abwirft. In Anbetracht dieses Sachverhaltes behandelt auch die Steuerrechtslehre die Unternehmensteilung als einen erfolgsneutralen Tatbestandes[2]. Allerdings fordert das Steuerrecht gewisse Kautelen: So hat die Unternehmensteilung im Inland und unter Wahrung der Bilanzkontinuität zu erfolgen. In unserem Fall ist die erste Voraussetzung nicht verwirklicht. Eine Aufschiebung der Besteuerung der stillen Reserven ist für denjenigen Unternehmensteil ausgeschlossen, der ins Ausland verlegt wird[3]. Schwierigkeiten ergeben sich bei der Bemessung dieser Kapitalgewinne. Man wird davon auszugehen haben, dass der ins Ausland verlegte Betriebsteil als organisatorische Einheit im Ausland weitergeführt wird. Eine Liquidation im Sinne einer Veräusserung der Einzelteile wird deshalb der wirtschaftlichen Bedeutung dieses Tatbestandes nicht gerecht. Richtigerweise muss der Betriebsteil als ganzes bewertet werden. Dabei gelangen auch die nicht

1) z.B. Aufsplitterung in Fabrikations- und Verkaufsorganisation oder in Fabrikationsbetrieb und Beteiligungsverwaltung, oder falls Unternehmungen in Grenzgebieten durch Enteignung gezwungen werden, eine Produktionsstätte ins nahe gelegene Ausland zu verlegen.
2) Masshardt, Fragen aus dem Gebiete der Liquidationsbesteuerung bei der Wehrsteuer, in ASA 28, S. 207.
3) Masshardt, a.a.O., will die Liquidationssteuer immer erheben, wenn die Nachfolgegesellschaft ihren Sitz ins Ausland verlegt. Dies erscheint m.E. jedoch nicht gerechtfertigt, weil für die im Inland bleibenden Gesellschaftsteile die Voraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung fehlen.

bilanzfähigen Werte wie die Firma, die Geschäftsbeziehungen usw. zur Besteuerung, also Wirtschaftsgüter, denen bei einer Individualbewertung kein Wert zukommen würden [1]. Damit Gleiches mit Gleichem verglichen wird, muss der geschätzte Veräusserungswert der ganzen Unternehmung im Zeitpunkt der Betriebsteilung festgestellt werden. Dieser Wert muss in Beziehung gesetzt werden zum Wert des ins Ausland verlegten Betriebsteiles [2]. Nur dadurch wird erreicht, dass die ins Ausland abwandernden stillen Reserven und Teile des Goodwills besteuert und die im Inland verbleibenden

1) RK Luzern, vom 21.12.1961, ZBl. 1963, S. 369: Der Geschäftswert kann insbesondere bei der Veräusserung eines selbständig betreibbaren Geschäftszweiges in Erscheinung treten und nicht nur bei der Veräusserung des Geschäftes als Ganzes.

2) Beispiel:

Geschätzter Marktwert vor der Verlegung	1.500.000	
Buchwert der Gesellschaft vor der Verlegung	1.000.000	
Stille Reserven	500.000	(a)
Geschätzter Marktwert vor der Verlegung	1.500.000	
Geschätzter Marktwert des ins Ausland vertriebenen Teiles	900.000	
Geschätzter Marktwert des ins Ausland überführten Teiles	600.000	(b)
Buchwert der Gesellschaft vor der Verlegung	1.000.000	
Buchwert des im Inland gebliebenen Teiles	800.000	
Ins Ausland übertragene Buchwerte	200.000	(c)

Von den stillen Reserven (a) sind richtigerweise 400.000 (b abzüglich c) als Liquidationsgewinn zu besteuern. Die Besteuerung von bloss 20 % (Anteil der ins Ausland übertragenen Buchwerte am gesamten Buchwert der Gesellschaft) wurde dem Tatbestand nicht gerecht.

Reserven vorläufig von der Besteuerung freigelassen werden. Würde der Fiskus nicht auf diese Weise vorgehen, hätte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, durch eine allmähliche Verschiebung von Organisationsteilen die Besteuerung von stillen Reserven zu umgehen. Diese Begünstigung ist aber nicht gerechtfertigt. Hätte der Pflichtige keine Unternehmensteilung durchgeführt oder das Vermögen einem Dritten verkauft, wäre er auch besteuert worden.

cc. Verlegung des Ortes der Leitung

Die Verlegung des Leitungssitzes ist dann von besonderem Interesse, wenn sich der neue ausländische Sitz in ständigen Geschäftseinrichtungen befindet, sich also als Betriebsstätte qualifizieren lässt. Während im interkantonalen Steuerrecht in der Regel die mobilen Konti dem Ort der Leitung zugeordnet werden, muss bei der Verlegung des Leitungsortes ins Ausland auf die individuellen Verhältnisse abgestellt werden [1]. Insbesondere sind die bilanztechnischen Massnahmen der Unternehmung als Hilfsmittel beizuziehen. Scheidet die Geschäftsleitung gewisse Vermögenswerte aus der inländischen Bilanz aus, so überträgt sie diese Werte auf ein am Ort der Leitung geführtes Rechnungswerk. Diese Massnahme ist in der Regel auch steuerrechtlich beachtlich. Unversteuerte stille Reserven, die auf diesen leicht umzubuchenden materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern liegen, wird der Fiskus [2] im Zeitpunkt der Ausbuchung erfassen.

1) Locher, DBADtl, B, § 6, I, B, 2, Nr. 6
2) Voraussetzungen zur Goodwillbesteuerung s. u. c)aa.

Wird jedoch ein Wirtschaftsgut, das sowohl dem neuen Ort der Leitung als auch dem inländischen Sitz zugerechnet werden kann, nicht aus dem inländischen Rechnungswerk ausgebucht, so sind die Voraussetzungen zur Liquidationsbesteuerung m. E. in der Regel nicht gegeben.

c) Verlegungen, die den Uebergang von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht zur Folge haben

Der Uebergang von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht tritt wehrsteuerrechtlich dann ein, wenn anstelle von Art. 3, Abs. 2 WStB, Art. 3, Abs. 3 lit. d. WStB anwendbar wird[1]. Voraussetzung dazu ist, dass der "Sitz" verlegt wird. Wir haben festgestellt, dass steuerrechtlich im allgemeinen als Sitz sowohl der statutarische Sitz als auch der Ort der Leitung zu gelten hat. Demnach tritt der Uebergang von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht nur ein, wenn

a) - der statutarische Sitz und der Ort der Leitung verlegt werden
   oder
   - der statutarische Sitz verlegt wird, falls sich nur dieser in der Schweiz befand[2] oder
   - der Leitungssitz verlegt wird, falls sich nur dieser in der Schweiz befand

   und wenn

1) Art. 3 WStB: "Zur Entrichtung der Wehrsteuer ..... sind verpflichtet....
   Abs. 2: iur. Personen, die in der Schweiz ihren Sitz haben;
   Abs. 3 lit. d: die in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhalten.
2) Nur dieser Fall deckt sich mit der zivilrechtlichen Sitzverlegung.

b) - nach einer Verlegung dieser Art in der Schweiz eine Betriebsstätte [1] im Sinne des internationalen Steuerrechts erhalten bleibt [2]. Wäre dies nicht der Fall, würde die Gesellschaft aus der Steuerpflicht ganz ausscheiden.

Besondere Probleme ergeben sich wiederum bei der Bemessung.

aa) Die Verlegung des Leitungssitzes und des statutarischen Sitzes

Wenn die Unternehmung eine Betriebsstätte in der Schweiz aufrechterhält, wird sich die Frage der Realisierung stiller Reserven grundsätzlich gar nicht stellen: Durch eine solche rein organisatorische Massnahme werden an und für sich keine Vermögenswerte ins Ausland überführt. Trotzdem entspricht es der kaufmännischen Betrachtungsweise, mit dem Ort der Leitung und dem statutarischen Sitz einen Teil oder die Gesamtheit der nicht bilanzfähigen immateriellen Werte und auch anderer mobiler Wirtschaftsgüter zu verbinden. Unter der Voraussetzung, dass die Unternehmung die bilanzfähigen mobilen Konti aus ihrem schweizerischen Rechnungswerk ausbucht, kann der kaufmännischen Betrachtungsweise Rechnung getragen werden. Der Goodwill wird in diesem Falle in der Regel denjenigen Vermögensteilen zuzurechnen sein, die ins Ausland übergehen. Zusammen mit den mobilen Konti scheidet der Goodwill aus der schweizerischen Steuerpflicht aus. Ohne diese Umbuchung aber ist eine Besteuerung in diesem Zeitpunkt nicht gerechtfertigt [3].

1) dasselbe gilt für schweizerische Grundstücke.
2) vgl. Kreisschreiben der EStV vom 1.6.60, über die Besteuerung ausl. Gesellschaften, die in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhalten, in ASA 28, S. 496ff.,
3) Evers, R., Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz v. 10.8.1925, 2. Aufl., Leipzig, 1927, S. 979, N. 17.

Hier zu subsumieren wäre insbesondere der Fall einer Fusion zwischen einer schweizerischen und einer ausländischen Gesellschaft, sofern gleichzeitig statutarischer und Leitungssitz ins Ausland verlegt werden.

Soweit Gewähr dafür geboten wird, dass die "neue" Betriebsstätte die objektiven Voraussetzungen zur Besteuerung nicht versteuerter stiller Reserven erfüllt, sollte von der Abrechnung abgesehen werden. Diese Voraussetzungen können aber auch bei einer Fusion über die Landesgrenzen erfüllt werden[1].

Damit ergeben sich für die Bemessung grundsätzlich die gleichen Fragen wie unter b). Der einzige Unterschied besteht darin, dass der Fiskus den ganzen Goodwill besteuern muss, wenn er Gefahr läuft, ihn später nicht mehr besteuern zu können. Dazu sieht er sich vor allem aus steuertechnischen und sachlichen Ueberlegungen gezwungen. Wenn sich nämlich statutarischer Sitz und Ort der Leitung im Ausland befinden, wird der schweizerische Fiskus wohl kaum tatsächlich genügend Unterlagen erhalten, den Wert der inländischen Betriebsstätte im Rahmen der Gesamtunternehmung objektiv festzustellen. Für ihn kann in diesem Zeitpunkt die praktisch letzte Möglichkeit[2] bestehen, den immateriellen Geschäftswert der Steuer zu unterwerfen.

1) a.M. Masshardt, Fragen aus dem Gebiete der Liquidationsbesteuerung bei der Wehrsteuer, in Archiv Bd. 28, S. 207, "Die Liquidationssteuer ist .... zu erheben, bei einer Fusion einer schweiz. Gesellschaft mit einer ausländischen."
2) Die praktisch letzte Möglichkeit ist mit der rechtlich letzten Möglichkeit u.U. nicht identisch.

bb. Verlegung des statutarischen Sitzes oder des Leitungsortes falls sich nur einer von beiden in der Schweiz befindet

Wird in der Schweiz weiterhin eine Betriebsstätte unterhalten, sind diese Fälle den unter lit. aa. behandelten Tatbeständen steuerrechtlich gleichgestellt. Wird der Ort der Leitung ins Ausland verlegt und befand sich nur dieser in der Schweiz, könnte man die Meinung vertreten, es handle sich um die Verlegung einer Betriebsstätte ins Ausland, weil der Leitungsort die Begriffsmerkmale der Betriebsstätte erfüllt (vgl. WStB Art. 6). Dadurch würde aber der wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Tragweite dieses Sachverhaltes nicht voll Rechnung getragen. Steuerrechtlich kann es nicht dahingestellt bleiben, ob eine Gesellschaft durch Verlegung einer Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig wird oder ob sie unbeschränkt steuerpflichtig bleibt. In unserem Falle wird die Gesellschaft beschränkt steuerpflichtig; der schweizerische Fiskus verliert damit den Anspruch auf die Praezipualquote. Die Besteuerung des Geschäftswertes der zur Zeit der schweizerischen Leitung entstanden ist, soll dieser entgangenen Vorzugstellung Rechnung tragen.

d) Verlegungen, die zur Beendigung der Steuerpflicht führen

Drei verschiedene Fälle fallen in Betracht, nämlich

- wenn eine ausländische Gesellschaft ihre inländische Betriebsstätte ins Ausland verlegt;
- wenn der inländische Leitungssitz einer Gesellschaft, die ihren statutarischen Sitz nicht in der Schweiz hat, ohne Beibehaltung einer Betriebsstätte ins Ausland verlegt wird;
- wenn der statutarische Sitz einer Gesellschaft, die den Leitungssitz im Ausland gehabt hat bzw. früher ins Ausland übertragen hat, verlegt wird und die Gesellschaft in der Schweiz keine Betriebsstätte mehr unterhält.

Mit der Verlegung der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft [1] scheidet ein beschränkt steuerpflichtiges Subjekt endgültig aus der Steuerpflicht aus. Es wird nur in den seltensten Fällen praktisch möglich sein, den Wert der Betriebsstätte im Rahmen der Gesamtunternehmung festzustellen. Dem Fiskus wird also nur die Möglichkeit einer individuellen Bewertung der Vermögensgüter der schweizerischen Betriebsstätte bleiben [2]. Die Differenz der so ermittelten Liquidationswerte zu den für die letzte Veranlagung massgeblichen Buchwerten wird er als Kapitalgewinn besteuern. Dieses Vorgehen bedeutet keine Besserstellung der Gesellschaft, weil die immateriellen Werte bereits mit der Verlegung des statutarischen und / oder

1) Dies gilt auch dann, wenn eine ausländische Gesellschaft mehrere Betriebsstätten auf dem Gebiete der Schweiz unterhält, da in der Regel jede gesondert veranlagt wird. Handelt es sich bei der Betriebsstätte um den Leitungssitz, s. oben unter b)cc. oder c).
2) Evers, a.a.O., S. 975.

des Leitungssitzes besteuert worden sind. Haben sich diese jedoch nie in der Schweiz befunden, steht m.E. den schweizerischen Behörden auch kein Recht zur Besteuerung des Goodwills zu.
In den beiden anderen Fällen scheidet eine unbeschränkt steuerpflichtige Person aus der Steuerpflicht aus. Dies führt steuerrechtlich kaum zu Problemen, die nicht bereits früher behandelt wurden. Erwähnenswert ist allein der Fall, wo eine Gesellschaft sukzessive einzelne Vermögensgüter ins Ausland überführt, um so der Besteuerung des originären Geschäftswertes zu entgehen. Dieses Vorgehen würde eine Goodwillbesteuerung unter erhöhten Schwierigkeiten erheischen. Sind jedoch Organisationsteile früher ins Ausland überführt worden, werden jeweils Teile des Goodwills besteuert. Eine Erfassung des Goodwills in diesem Zeitpunkt wäre deshalb auch unter dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung kaum gerechtfertigt worden sein.

D. FOLGERUNGEN FUER DIE UNTERNEHMUNG

Das System der lückenlosen Ertragsbesteuerung verlangt heute, dass die aperiodischen Gewinnbestandteile irgendwann von derjenigen Steuerbehörde erfasst werden, unter deren Hoheit sie entstanden sind.
Diese Tatsache führt, solange nationale Steuergesetze nebeneinander bestehen, zur Liquidationsbesteuerung bei Sitz- oder Betriebsverlegung. Dass der Fiskus diese Tatsache oder ähnliche Tatbestände zum Anlass der steuerlichen Abrechnung nimmt, kann für die

Unternehmung weitreichende Folgen haben.

Der Entscheid der Unternehmensleitung ihre Standortfaktoren grundlegend zu verändern und im Ausland vorteilhaftere Bedingungen zu finden, hängt in der Regel nicht vorwiegend von steuerrechtlichen Gesichtspunkten ab. Die neuere Entwicklung jedenfalls zeigt, dass die steuerlichen Faktoren nur in den seltensten Fällen ausschlaggebend sind. Trotzdem wird die Unternehmung wenigstens die Auswirkungen der bestehenden Steuerordnungen in den Entscheidungsprozess einbeziehen. So vorteilhaft das schweizerische Steuersystem erscheint, so negativ wirken sich im Falle einer Sitzverlegung oder ähnlicher Tatbestände hohe unversteuerte Reserven für die Gesellschaft aus. Die Unternehmung kann unter Umständen durch Steuerleistungen, die ihre Liquiditätskapazität übersteigen, gezwungen werden, die stillen Reserven allmählich zu realisieren, um in dieser Weise die Steuerbelastung auf mehrere Jahre zu verteilen, und einen Liquiditätsengpass zu vermeiden. Zweifellos verliert sie durch Aeufnung stiller unversteuerter Reserven fiskalisch an Flexibilität. Dies schränkt faktisch ihre Freizügigkeit wesentlich ein.

Durch geschickte Massnahmen- insbesondere durch langfristige Planung der Unternehmungspolitik auf den verschiedenen Märkten - lassen sich allerdings Ueberraschungen vom Steuerrecht her vermeiden. Die Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Verlegung ist nämlich nur teilweise im bestehenden Ertragssteuersystem und "im bunten Strauss" der Praktiken der Steuerbehörden begründet. Zum grössten Teil manövriert sich die Unternehmung selbst in diese unglückliche Lage, in dem sie nicht nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten buchführt, sondern darnach trachtet, kurzfristig die Steuern möglichst klein zu halten.

§ 4 SITZVERLEGUNGEN IM INLAND

I. GRUNDLAGEN DER SITZVERLEGUNG IM INLAND

1. Einleitung

Im vorangegangenen Teil wurde darzustellen versucht, dass die Sitz- oder die Betriebsverlegung ins Ausland steuerrechtlich als Liquidationstatbestand qualifiziert werden kann. Wehrsteuerrechtlich gelangen diese Tatbestände aufgrund des Art. 53, Abs. 2 zur Besteuerung.

Für die kantonalrechtliche Betrachtungsweise muss m.E. davon ausgegangen werden, dass die Kantone sowohl in der Ausgestaltung ihrer Steuersysteme als auch in der Umschreibung ihrer Einkommensbegriffe im Rahmen von Art. 4 BV frei sind. Für sie gilt die übrige Schweiz grundsätzlich als steuerrechtliches Ausland. Souveränität und steuerrechtliche Autonomie der Gliedstaaten sind dem föderalistischen Staat wesentlich. Deshalb wird vom Kanton aus betrachtet eine Sitz- oder Betriebsverlegung über die Kantonsgrenze steuerrechtlich dem Grundsatze nach einer Sitzverlegung ins Ausland gleichgestellt[1]. Wird die Sitzverlegung ins Ausland aber als steuerrechtlicher Liquidationstatbestand qualifiziert, muss ceteris paribus dasselbe für die Kantone für Verlegungen über die Kantonsgrenzen gelten.

1) Blumenstein, E., Steuerveranlagung bei Verlegung des Geschäftssitzes, in: Archiv Bd. 14, S. 235.

Eine andere steuerrechtliche Betrachtungsweise würde sich allerdings aufdrängen, wenn die Bundesverfassung und insbesondere die Bestimmungen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung der Besteuerung von Sitzverlegungen im Inland entgegenstehen würden. Bevor jedoch diese Frage geprüft wird, sollen in Kürze einige zivilrechtliche, wirtschaftliche und steuerrechtliche Aspekte der interkantonalen Sitzverlegung zur Sprache kommen. Dabei sollen jedoch nur Probleme aufgerollt werden, die nicht schon behandelt wurden.

2. Zivilrechtliche Grundlagen der Sitzverlegung im Inland

Sofern die Statuten nichts anderes bestimmen, kann die Sitzverlegung in einen andern Handelsregisterbezirk durch die Generalversammlung beschlossen werden (OR Art. 649, 1; Art. 764, 1; Art. 784, 2; Art. 888, 2). Gemäss Art. 49 HReg.VO muss sich die Gesellschaft zuerst am neuen Ort eintragen lassen. Sie wird dann von Amtes wegen am alten Orte gelöscht. Mit der Anmeldung im neuen Registerbezirk sind verschiedene Pflichten verbunden[1]. Ohne im einzelnen auf diese Pflichten einzugehen, können wir feststellen, dass der Zivilgesetzgeber den Fall der Sitzverlegung im Inland vorgesehen und nicht den Vorschriften über die Liquidation unterstellt hat.

1) E. v. Steiger, Prüfung und Eintragung der AG beim Handelsregister, Zürich 1937, S. 74; SAG 9/197.

3. Wirtschaftliche Aspekte der Sitzverlegung im Inland

Betriebswirtschaftlich kann die Verlegung des Sitzes, der Leitung oder anderer Betriebseinheiten aus verschiedenen Gründen geboten erscheinen. Für schweizerische Verhältnisse sind insbesondere Verlegungen von Fabrikationsbetrieben aus städtischen Agglomerationen in den letzten Jahren recht häufig. Andererseits zeigt sich auch, dass Leitungssitze oft von ländlichen Gegenden in nationale oder internationale Entscheidungszentren verlegt werden, um einen engeren Kontakt mit Kunden und Zulieferern aufrecht zu erhalten. In Zukunft werden auch kantonale und nationale Bau- oder Gestaltungspläne die Standortfaktoren der Unternehmen vermehrt beeinflussen. Während im allgemeinen vorwiegend betriebswirtschaftliche Ueberlegungen diese Entscheide herbeiführen, können im Einzelfall unter sonst gleichen Voraussetzungen Steuervorteile ausschlaggebend sein. Unter Umständen werden ausschliesslich steuerrechtliche Erwägungen zur Sitzverlegung führen. Mit Ausnahme besonders gearteter Steuerumgehungstatbestände muss der unternehmenswirtschaftliche Entschluss vom Steuerrecht anerkannt werden. Steuerrechtlich kann die Sitzverlegung als betriebswirtschaftliche Alternative nicht kritisiert werden. Dass die Gesellschaft in diesem Zeitpunkt nichts ferner steht als die Liquidation, wurde bereits erwähnt.

Anders verhält es sich bei der volkswirtschaftlichen Betrachtung. Die bestehenden kantonalen Steuergesetze zeigen, dass trotz fortgeschrittener Integration der schweizerischen Volkswirtschaft auf dem Gebiete der Steuergesetzgebung auch heute noch eine starke

Autarkie besteht [1]. Die Kantone sind darauf bedacht, durch Sondervorschriften, Abkommen und blosse Verwaltungsverfügungen Steuersubstrat anzuziehen. Das dadurch innerhalb der Schweiz entstehende Steuergefälle muss letztlich zu einer Potenzierung der Differenzen der Steuersätze führen [2]. Steuerfluchtkantone, also Kantone mit ohnehin hohen Steuersätzen, sehen sich gezwungen, die Sätze zu erhöhen. Steuerinselkantone, also Kantone mit niederen Steuersätzen und mit besonderen Fiskalvorteilen, werden Substrat anziehen. Dies wird zu einer weiteren Senkung der Steuersätze führen. Diese Tendenz wird durch das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gefördert. - Solange derart verschiedene Besteuerungssysteme und Einschätzungspraktiken bestehen, wird die optimale Ausnützung der Produktionsfaktoren nicht möglich sein. Wettbewerbsverzerrungen, anfänglich durch steuerliche, später durch infrastrukturelle Standortvorteile entstanden, sind in einer integrierten Wirtschaft bedenklich. Vom volkswirtschaftlichen Gesichtspunkt aus sollte deshalb versucht werden, die Steuerflucht im Inland ebenso wie die Steuerflucht ins Ausland zu verhindern. Für die kantonale Volkswirtschaft wird dies vor allem aus finanzwirtschaftlichen Ueberlegungen vertreten. Vom Bund aus betrachtet, könnte die Verhinderung der Steuerflucht ein Mittel zu einer besseren Regionalpolitik darstellen [3].

1) vgl. z. B. Postulat Herzog vom 16. 6. 1969.
2) Schmid, Interkantonale Steuerflucht, Rechts- und Steuerdienst, Reihe A, Heft 59, S. 1.
3) BGE 94 I 48: Der interkantonale Finanzausgleich ist nicht Sache der Rechtssprechung betr. das Interkantonale Doppelbesteuerungsverbot.

4. Steuerrechtliche Grundlagen der Sitzverlegung im Inland

Vom wehrsteuerrechtlichen Gesichtspunkt aus betrachtet, ist die Verlegung im Inland unbeachtlich, soweit es sich um die Besteuerung von Liquidationsgewinnen handelt. Denn damit scheidet kein Steuersubjekt aus der Wehrsteuerpflicht aus. Die wehrsteuerrechtlich anerkannten unversteuerten stillen Reserven können in einem späteren Zeitpunkt erfasst werden.

Anders verhält es sich für die kantonalen Ertragssteuern. Für die Kantone ist im Zeitpunkt der Sitzverlegung die letzte Möglichkeit gekommen, unversteuerte Reserven als Ertrag zu erfassen. Für sie scheidet ein Subjekt oder Steuersubstrat aus der steuerlichen Zugehörigkeit aus. Die stillen Reserven, die während der steuerlichen Zugehörigkeit zu einem bestimmten Kanton entstanden sind, können ähnlich wie bei der Sitzverlegung ins Ausland als realisiert betrachtet werden (ausserordentliche echte Reservenrealisierung)[1]. Zur Besteuerung dieser freigewordenen Reserven aber bedarf es

1) Je nachdem, ob derselbe wirtschaftliche Tatbestand wehrsteuerrechtlich oder kantonalsteuerrechtlich betrachtet wird, erheischt er auch eine andere steuerrechtliche Behandlung. Steuerbilanztechnisch ergeben sich dadurch unerwünschte Folgen. Während die der Wehrsteuer zugrunde gelegten Bilanzwerte beibehalten werden können, wird kantonalsteuerrechtlich eine Liquidationsbilanz erstellt. Der Pflichtige wird sich demnach mit zwei verschiedenen Steuereröffnungsbilanzen im neuen Kanton niederlassen.

kantonalrechtlich einer formell gesetzlichen Bestimmung, der diesen Tatbestand regelt. Insbesondere wird die Besteuerung abzulehnen sein, wenn das kantonale Steuergesetz bloss die Liquidationsbesteuerung bei Aufgabe oder Veräusserung des Geschäftes vorsieht[1]. Denn steuerrechtlich ist es nicht zulässig, die an bestimmte Tatbestände geknüpfte Steuerpflicht auf dem Wege der Analogie auf anders geartete Tatbestände auszudehnen[2]. Dieser Grundsatz ist nicht verletzt, wenn die Liquidationsbesteuerung an das Aufhören der Steuerpflicht der Unternehmung im Kanton geknüpft wird[3]. Auch eine Vorschrift, die Sitz- oder Betriebsverlegungen innerhalb des Kantons besteuert, würde m.E. eine genügende Grundlage bilden.

Diese Auffassung schliesst sich der bundesgerichtlichen Praxis an. Danach gibt eine blosse Betriebsverlegung ohne besondere gesetzliche Grundlage nicht Anlass zur Liquidationsbesteuerung.

1) Davon auszunehmen sind offensichtlich Steuerumgehungstatbestände: Wird z.B. weggezogen, um zu veräussern, müssten m.E. die Liquidationsgewinne im bisherigen Sitzkanton versteuert werden. vgl. ASA Bd. 31, S. 223, Steuerrevue Bd. 16, S. 479, BGE 83 I 264, Reinmann/Zuppinger/Schärrer, § 19, N. 392.
2) Blumenstein, E., System des Steuerrechtes, 2. Aufl. S. 18.
3) s. oben: Sitzverlegungen ins Ausland bei der Wehrsteuer.

Eine analogieweise Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen über die Besteuerung von Liquidationsgewinnen i.e.S. wäre willkürlich[1].

1) BG i.S. Zimmermann's Erben vom 19.1.1955.
Weil das Versandgeschäft von Sachseln in den Kanton Genf verlegt worden war, rechnete der Kanton Obwalden eine Debitorenrückstellung auf mit der Begründung, das Geschäft sei im Kanton aufgegeben, also liquidiert, worden. Die Obwaldner Behörden hätten sich mit dem Geschäft insoweit zu befassen, soweit es der Steuerhoheit des Kantons unterstanden sei. - Das Bundesgericht schützte die dagegen erhobene Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV. Die Auslegung der Obwaldner Behörden verstösst gegen den allgemeinen Sprachgebrauch und die Rechtssprache sowie gegen das Verbot der analogieweisen Ausdehnung der Steuerpflicht auf "anders geartete" Tatbestände. "Hätte der Steuergesetzgeber.... im Falle der Verlegung des Geschäftes in einen andern Kanton die Reserven dem Liquidationsgewinn gleichstellen wollen, dann hätte er es im Gesetz ausdrücklich sagen müssen...." (S. 7).

Im Fall Haffner (BG vom 3.5.1950) räumte das Gericht den Vollziehungsbehörden die Befugnis ein, das Steuergesetz durch den Erlass von Rechtsverordnungen im Rahmen seines allgemeinen Zweckes sinngemäss zu ergänzen. (z.B. "Anpassung einer möglicherweise nicht ganz abschliessenden Regelung des Gesetzes an die besonderen Verhältnisse in einem Grenzfall", in casu, Jahressteuer auf Liquidationsgewinnen). Die sinngemässe Ergänzung wird demnach von der analogieweisen Anwendung der Begriffe unterschieden.

Das Bundesgericht weist dabei darauf hin, dass die Sitzverlegung ein "anders gearteter" Liquidationstatbestand darstellen kann [1].

Vom kantonalsteuerrechtlichen Standpunkt aus betrachtet, kann es dahingestellt bleiben, ob eine Firma ausser Kanton oder ins Ausland verlegt wird. Es sind dies analoge Tatbestände. Kennt daher ein Kanton die Liquidationsbesteuerung bei Aufhören der Steuerpflicht nicht, ist es fraglich, ob ein Liquidationsgewinn angenommen werden darf, wenn eine Gesellschaft ausser Landes verlegt wird. Der blosse Anschluss an die wehrsteuerrechtliche Behandlung dieses Tatbestandes wäre meines Erachtens mangels gesetzlicher Grundlagen nicht zulässig. Er würde gegen den Grundsatz der Gesetzesmässigkeit der Besteuerung verstossen.

1) BG i.S. Zimmermann, a.a.O., Erw. 2; inwiefern dieser Tatbestand anders geartet sei, wird leider nicht ausgeführt.

II. DIE VERFASSUNGSMAESSIGKEIT DER LIQUIDATIONS-GEWINNBESTEUERUNG BEI SITZVERLEGUNG UEBER KANTONSGRENZEN

Kantonalsteuerrechtlich steht einer gesetzlichen Bestimmung, die die Besteuerung der stillen Reserven im Falle des Wegzuges aus dem Kanton vorsieht, nichts entgegen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese Regelung bundesrechtlich zulässig sei. Ernst Blumenstein und ihm folgend andere Autoren haben dieVerfassungsmässigkeit verneint oder doch angezweifelt[1]. Gemäss diesen Autoren könnte sich der Pflichtige, sofern es sich um einen Inländer handelt, auf Art. 4 BV (Rechtsgleichheit), Art. 62 BV (Abschaffung aller Abzugsrechte), Art. 45 BV (Freizügigkeit) und Art. 46 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) berufen. Diese Bestimmungen werden in der Folge etwas näher zu betrachten sein.

1. Zur Frage der Rechtsgleichheit

Verstösst die steuerrechtliche Liquidation im Falle des Wegzuges in einen andern Kanton gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit? Ist die Annahme eines Realisationstatbestandes im Wegzugsfalle willkürlich?

1) Blumenstein, E., Die Steuerveranlagung bei Verlegungen des Geschäftssitzes, in ASA Bd. 14, S. 229ff; Blumenstein, I., Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern, 1948, Art. 29, N. 10; Neidhart, a.a.O., S. 70 und 77; v. Streng, F., Die Besteuerung der Kapital- und Liquidationsgewinne nach thurgauischem Steuerrecht, Diss. Freiburg, 1956, S. 117, u.a.

Ernst Blumenstein vertritt die Meinung, dass die Besteuerung des Wegziehenden eine ungleiche Behandlung darstelle und vor der verfassungsmässig garantierten Rechtsgleichheit nicht standhalte. Eine Andersbehandlung käme nur dann in Frage, wenn wesentliche in der Natur der Sache liegende Gründe dafür sprechen sollten. Nach seiner Meinung aber sind diese Gründe in Anbetracht von BV 45 und BV 62 nicht gegeben. Wir gehen hier und im folgenden davon aus, dass das kantonale Steuergesetz den Wegzug aus dem Kanton oder das Aufhören der Steuerpflicht im Kanton einem steuerrechtlichen Liquidationstatbestand gleichstellt. Es fragt sich, ob der kantonale Gesetzgeber zu einer solchen Regelung verfassungsmässig befugt sei. Bedeutet diese Regelung nicht eine Schlechterstellung des Wegziehenden, die gegen den Gleichheitsartikel verstösst.
Der Grundsatz der Rechtsgleichheit richtet sich an den Gesetzgeber und an die rechtsanwendenden Organe[1]. Er verlangt vom Gesetzgeber insbesondere, gleiche Verhältnisse gleich und erheblich ungleiche Verhältnisse ungleich zu behandeln.
Das Bundesgericht hat aus praktischen Ueberlegungen das Gerechtigkeitsgebot an den Gesetzgeber eingeschränkt. Gemäss der Praxis verletzt nur die willkürliche Gesetzgebung den Art. 4 BV.
Was willkürlich ist, kann nicht allgemein definiert werden. Die Rechtssetzung kann an keiner höheren Norm, sondern nur an der Gerechtigkeit gemessen werden. Der Unterschied zwischen ungerech-

1) vgl. zum folgenden: Flenier-Giacometti, Schweiz. Bundesstaatsrecht, Zürich, 1949, s. 406ff und dort angeführte Praxis; Burckhardt, Kommentar, a.a.O., S. 31ff.

ter, aber nicht willkürlicher und willkürlicher Rechtssetzung ist deshalb nur quantitativer Art. Eine Norm ist willkürlich, wenn sie ohne ernsthafte sachliche Gründe erlassen worden ist oder wenn die Gründe für ihren Erlass sinnlos, zwecklos oder unvernünftig erscheinen. Da es nicht Aufgabe des Richters sein kann, über den ethischen Gehalt eines kantonalen Gesetzes zu urteilen, legt sich das Bundesgericht bei der Kassation kantonaler Rechtssätze grosser Reserven auf. Ist eine Norm, die den Wegzug aus dem Kanton einem steuerrechtlichen Liquidationstatbestand gleichstellt, gemessen an dieser bundesgerichtlichen Auslegung des Art. 4 BV, willkürlich? Dies ist meines Erachtens zu verneinen. Wir haben oben festgestellt, dass die kantonalen Steuergesetze öfters wirtschaftlich verschiedene Tatbestände aus steuertechnischen Gründen gleich behandeln oder umgekehrt öfters wirtschaftlich gleichartige Tatbestände aus steuertechnischen Gründen verschieden behandeln. Dasselbe gilt auch für die Wehrsteuer und die Praxis zum Wehrsteuerbeschluss. So ist z.B. das Ausscheiden aus der Buchführungspflicht einer Liquidation gleichgestellt worden[1)].
Grund zu solcher Rechtssprechung war jeweils, eine sachlich nicht begründete Lücke im Ertragssteuersystem zu schliessen. Nach bundesgerichtlicher Rechtssprechung sind solche Lücken im Steuersystem rechtsungleich. In konsequenter Anwendung dieser Rechtssprechung könnte sogar die Meinung vertreten werden, dass nicht die Besteuerung, sondern die Freilassung der stillen Reserven im Falle des Wegzuges eine rechtsungleiche Behandlung darstelle.

1) BGE 51 I 357

Während die Gesellschaft, die im Kanton bleibt, in einem späteren Zeitpunkt der kantonalen Liquidationsbesteuerung unterworfen wird, kann sich eine andere Unternehmung durch Wegzug dieser Steuer entziehen. Wird der Wegzug einer steuerrechtlichen Liquidation gleichgestellt, erfahren beide Unternehmungen die von Art. 4 BV postulierte rechtsgleiche Behandlung.

Im übrigen ist die steuerrechtliche Stellung des Wegziehenden nicht anders als die Rechtsstellung des im Kanton gebliebenen Steuersubjektes. Der Wegzug bewirkt lediglich, dass aufgrund steuertechnischer Ueberlegungen der Zeitpunkt der Reservenrealisierung vorverlegt wird[1].

Der steuerrechtlichen Autonomie entspricht es, dass die Kantone unabhängig vom Bundeszivilrecht und vom Steuerrecht der Nachbarkantone ihren steuerrechtlichen Ertragsbegriff umschreiben können. Dass dadurch Rechtsinstitute des Bundeszivilrechtes - beispielsweise interkantonale Fusionen - erschwert oder kostspielig gemacht werden, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es sind dies vielmehr unerwünschte Auswirkungen des föderalistischen Aufbaus des Staates. Sie sind jedoch in keiner Weise willkürlich und verstossen deshalb nach Rechtssprechung und Lehre auch nicht gegen Art. 4 BV[2].

1) Tinner, a.a.O., S. 39
2) a.M. Suter, Die Fusion von Aktiengesellschaften im Privat- und Steuerrecht, ZH-Beiträge zur Rechtswissenschaft, Neue Folge, Heft 254, S. 195.

2. Zur Frage der Niederlassungsfreiheit (Art. 45)

Art. 45 garantiert jedem Schweizerbürger das Recht, sich irgendwo auf schweizerischem Gebiet niederzulassen. Die interkommunale und innerkantonale Geltung der Freizügigkeit wird nur durch die in der Verfassung selbst genannten Voraussetzungen beschränkt.
Die Frage, ob die Besteuerung der stillen Reserven im Falle des Wegzuges aus dem Kanton gegen die in der Verfassung garantierte Freizügigkeit verstosse, wurde weder in der Theorie noch in der Praxis beantwortet. Ernst Blumenstein hat die Frage erstmals aufgeworfen, ohne dazu Stellung zu nehmen.
Kann sich eine juristische Person überhaupt auf die Niederlassungsfreiheit berufen? François Aubert[1] ist der Ansicht, dass juristische Personen sich nicht auf Art. 45 BV berufen können. Sie haben keine Niederlassung sondern einen Sitz. (Die Verweigerung der Sitzverlegung durch die Behörde gibt der Gesellschaft demnach kein Recht auf staatsrechtliche Beschwerde[2].) Aber auch wenn sich die Gesellschaften auf die verfassungsmässig garantierte Niederlassungsfreiheit berufen könnten, wäre es nicht angängig, die Erhebung einer Wegzugssteuer als Beeinträchtigung dieser Freiheit anzusehen. Durch die Annahme eines Realisationstatbestandes bei der Verlegung eines Geschäftes in einen anderen Kanton und durch die

1) Jean François Aubert, Traité de Droit constitutionel Suisse, Neuchâtel 1967, S. 701, ist der Ansicht, dass sich iuristische Personen nicht auf Art. 45 BV berufen können, weil sie keine Niederlassung sondern bloss einen Sitz haben.
2) In Deutschland jedoch sind die Grundrechte, im besonderen auch die Freizügigkeit (Art. 11 Grundgesetz) auch auf iuristische Personen anwendbar (Art. 19, 3 Grundgesetz). S.a. von Mongolt, Klein, Das Bonner Grundgesetz, 2. Auflage, Berlin 1957.

Besteuerung der bis dahin unversteuert gebliebenen stillen Reserven wird die Gesellschaft in ihrer Bewegungsfreiheit rechtlich nicht behindert. Die Eintragung und Löschung in Handelsregistern wird nicht abhängig gemacht von der vorgängigen Bezahlung der Steuern. Rechtlich steht der Sitzverlegung nichts entgegen, sofern der Generalversammlungsbeschluss formgerecht beim Handelsregisteramt angemeldet wurde[1]. Ein direkter Verstoss gegen Art. 45 BV ist demnach nicht gegeben. Art. 45 BV verbietet aber nicht nur die direkte sondern auch die indirekte Beschränkung der Freizügigkeit. Trifft dies für die Liquidationsbesteuerung bei Wegzug zu?
Die Freiheit der Niederlassung ist nicht verletzt, wenn das Steuersystem und die Steuerquote für alle im Kanton Niedergelassenen dieselben sind. Die Besteuerung beim Wegzug ist aber nichts anderes als die Folge der systemgerechten Ausgestaltung der Ertragssteuer eines Kantons. Bei der an den Wegzug anknüpfenden Schlussabrechnung werden lediglich ordentliche und ausserordentliche Vermögenszugänge des Unternehmens besteuert, die in früheren Perioden entstanden sind. Sie wurden bisher noch nicht erfasst, weil sie aufgrund gesetzlicher Vorschrift oder einer grosszügigen Veranlagungspraxis als noch nicht realisiert betrachtet wurden. Sollte dem Kanton aufgrund des Art. 45 BV die Besteuerung im Zeitpunkt des Wegzuges verwehrt sein, würde er ohne Zweifel die liberale Veranlagungspraxis aufgeben, womit den Unternehmen in keiner Weise gedient wäre.

1) Burckhardt W., Schweiz. Bundesrecht, Frauenfeld 1930, Bd. III, Nr. 1516, S. 995.

Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass nicht die systemgerechte Ausgestaltung kantonaler Ertragssteuern sondern die steuerrechtliche Autonomie der Kantone der Bewegungsfreiheit der Unternehmen die grössten Hindernisse entgegenstellt. Die Verschiedenheit der Steuersysteme und der Veranlagungspraktiken verstösst aber ebenso wenig wie die systemgerechte Ausgestaltung der Steuerordnungen gegen das Recht auf freie Niederlassung [1].

1) Wir haben bereits oben darauf hingewiesen, dass die Besteuerung des Wegzuges mithilft, die faktische Möglichkeit der Freizügigkeit aufrecht zu erhalten. Würde den Kantonen die Besteuerung im Wegzugsfalle verwehrt, würden die Gesellschaften in Kantone mit niedersten Steuersätzen abwandern. Diese Kantone könnten in der Folge ihre bereitsniedrigen Steuersätze weiter senken, während die Wegzugkantone ihre Verpflichtungen nur durch Erhöhung der Tarife erfüllen könnten. Im Endeffekt würde damit die Freizügigkeit faktisch nur noch in einer Richtung wirksam sein.

3. Zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung, Art. 46, Abs. 2, BV

Eine unzulässige Doppelbesteuerung ist gemäss bundesgerichtlicher Praxis an vier Voraussetzungen[1] gebunden:

a) es muss sich um einen interkantonalen Steuerkonflikt handeln,

b) es muss ein Kanton in die Steuerhoheit eines andern eingreifen,

c) es muss sich um Steuern im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis handeln,

d) es müssen sowohl Steuersubjekt[2] wie Steuerobjekt und Steuerperiode identisch sein.

In unserem Fall interessieren vor allem die erste und zweite Voraussetzung. Der Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsverbotes wird beschränkt auf interkantonale Steuerkonflikte. Aufgrund innerkantonaler Doppelbesteuerung kann sich der Pflichtige nicht auf Art. 46, Abs. 2 BV berufen. Ebenso ist eine Berufung aufgrund internationaler Doppelbesteuerung in der Regel ausgeschlossen.

1) Sarasin G., Praxis der interkantonalen Doppelbesteuerung, Zürich, 1945, S. 4.
2) Die Identität des Subjektes ist keine allgemeine und unbedingte Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung BGE 49, I 533; BGE 84, I 106; betreffend die Identitätsmerkmale vgl. Blumenstein, E., Die bundesgerichtliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbotes; Gutachten und Entwurf des EJPD, Bern, 1914, S. 19ff.

Ein interkantonaler Steuerkonflikt und eine unzulässige Doppelbesteuerung liegen vor, wenn "konkurrierende kantonale Steuerhoheiten gleichzeitig das nämliche Steuerobjekt in Anspruch nehmen, wenn sich die Steuerordnungen der konkurrierenden Steuergewalten überschneiden [1]".

"Interkantonale Steuerkonflikte können auch daraus entstehen, dass, obgleich eine solche Ueberschneidung formell vermieden wird, durch eine sachwidrige Ordnung formell interner Besteuerung eine ungerechtfertigte Ueberbelastung eintritt. Dies ist besonders dann der Fall, wenn ein Kanton den ausserkantonalen Steuerpflichtigen für die seine Steuerhoheit begründenden Beziehungen unsachlicherweise anders und schwerer belastet als einen innerkantonal Steuerpflichtigen, der seiner Steuerhoheit für die nämlichen Beziehungen unterliegt " [2]. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht verbietet den Kantonen, Kantonseinwohner besser zu stellen als Auswärtige; Auswärtige ihrerseits können jedoch nicht verlangen, besser gestellt zu werden als Kantonseinwohner [3].

Es stellt sich die Frage: Verstösst ein Kanton gegen diese Grundsätze, wenn er durch gesetzliche Vorschriften eindeutig vorsieht, dass eine Sitzverlegung über die Kantonsgrenzen steuerlich als Liquidationstatbestand zu behandeln ist? Ernst Blumenstein [4] hat dies bejaht. Eine solche kantonale Regel soll vor Art. 46, Abs. 2 BV nicht standhalten, weil dadurch das Unternehmen, das sich in einem andern Kanton niedergelassen hat, schlechter behandelt wird als die Kantonsangehörigen. Dieser Begründung kann jedoch nicht zugestimmt werden.

1) BGE 78, I 327, E. 2, a.
2) ebenda, BG i.S. Rüegg vom 1.4.1943, BGE 60 I 106.
3) BGE 48 I 342; 49 I 4 ff; 51 I 125.
4) Blumenstein, E., Die Steuerveranlagung ..., a.a.O., S. 233ff.

Blumenstein stellt darauf ab, dass der Steuerpflichtige erst dann dem "Wegzugsartikel" unterliegt, wenn er sich in einem andern Kanton niedergelassen hat. Dem ist jedoch nicht so. Nicht die Niederlassung in einem andern Kanton löst die Steuerpflicht aus, sondern der Wegzug als solcher.

Sollte aber gemäss der alten bernischen Regelung, auf die sich Blumenstein in seinem Artikel bezieht, die Niederlassung im neuen Kanton massgeblich sein, wäre diese kantonal-rechtliche Bestimmung für die Beurteilung der Frage der Doppelbesteuerung nicht erheblich. In Doppelbesteuerungssachen bestimmt sich der Zeitpunkt des Ueberganges nicht nach den Regeln, welche die beteiligten Kantone hierfür aufstellen, sondern nach den bundesrechtlichen Kollisionsnormen. So hat das Bundesgericht entschieden, dass der Sitzwechsel resp. ein Uebergang der Steuerhoheit dann gegeben ist, wenn die Beziehungen zum bisherigen Sitz abgebrochen werden oder doch die Absicht in "bestimmter und unmissverständlicher Weise" kundgetan wurde, den Mittelpunkt der geschäftlichen Beziehungen zu verlegen[1]. Schwierigkeiten für die genaue Festlegung dieses Zeitpunktes können sich ergeben, wenn nachträglich nicht mehr genau festgestellt werden kann, wann der Verlegungsbeschluss gefasst und zum Teil schon ausgeführt wurde[2)3)].

1) BGE 23 I 8, 23 I 588, 53 I 379, a.A. Bietenholz A., Zur Frage der Auslöschung einer Steuerpflicht bei Wegzug, in ASA Bd. 16, S. 276.
2) BG vom 4.2.1953 i.S. Wolfisberg, Praxis III, § 2, IV, A, 9.
3) Würde die Steuerpflicht erst bei Begründung einer neuen Niederlassung ausgelöst, wäre die Besteuerung bei einer Sitzverlegung ins Ausland äusserst erschwert oder gar verunmöglicht.

Das Bundesgericht hat bisher nur Fälle der Sitzverlegung entschieden. Für Verlegungen von Betriebsstätten müsste meines Erachtens von den gleichen Voraussetzungen ausgegangen werden. Verlegt z. B. eine Gesellschaft die dauernden Anlagen einer Betriebsstätte an den Hauptsitz, bleibt sie aber gleichzeitig Grundstückeigentümerin im Kanton, müsste dieser Zeitpunkt als Verlegungstatbestand betrachtet werden. Dies hat zu geschehen, obwohl sie nicht gänzlich aus der Steuerpflicht ausscheidet.

Die gesetzliche Gleichstellung des Wegzuges mit der Liquidation begründet keine verfassungswidrige Sonderbehandlung eines Steuerpflichtigen, im Hinblick auf seine Beziehungen zu einem andern Kanton. Die Sonderbehandlung ist vielmehr deshalb geboten, weil sich infolge des Wegzuges das Steuerrechtsverhältnis zum steuererhebenden Kanton wesentlich ändert.

Art. 46, Abs. 2 BV verbietet nicht nur die faktische Doppelbesteuerung, sondern auch die Doppelbesteuerung in thesi [1]. Besteuert der Wegzugskanton die unter seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven, stellt sich die Frage, ob diese Besteuerung nicht einer virtuellen Doppelbesteuerung gleichkomme. Im Zeitpunkt der tatsächlichen Liquidation des Unternehmens könnte es sein, dass der neue Sitzkanton diese stillen Reserven seinerseits auch noch als Gewinn besteuert. Zur Beantwortung dieser Frage ist von der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 46, Abs. 2 BV

1) ASA, Bd. 31, S. 220; Henggeler und Pestalozzi, Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Doppelbesteuerung § 1, III, B.

insbesondere betreffend die Kapitalgewinne, auszugehen.
Kapital- und Liquidationsgewinne sind Geschäftsgewinne, die grundsätzlich mit dem übrigen Geschäftsertrag zusammen zu rechnen sind. Der gesamte Geschäftsertrag wird quotenmässig unter die Kantone aufgeteilt[1].
Allerdings hat das Bundesgericht festgestellt, dass sich die Kollisionsnormen (Verteilungsschlüssel) für die Verteilung des Liquidationsgewinnes wenig eignen.
Vielmehr müsse auf die Verhältnisse des Einzelfalles abgestellt werden[2].
Liegt also eine virtuelle Doppelbesteuerung vor, wenn der alte Sitzkanton den Wegzug einer Liquidation gleichstellt? Das Bundesgericht hat dazu bemerkt[3], dass es sich um eine "Benachteiligung (des bisherigen Sitz- oder Betriebsstättekantons) handelt, wenn ein kaufmännisches Unternehmen eine Betriebsstätte aufgibt oder den Sitz in einen andern Kanton verlegt, und dann in der Folge bei der... Liquidation des Unternehmens einen buchmässigen Gewinn erzielt, der nur vom neuen Sitzkanton erfasst wird". Besteuert deshalb der alte Sitzkanton die unter seiner Steuerhoheit entstandenen, bisher unversteuert gebliebenen Reserven beim Wegzug (ausschliesslich oder quotenmässig), leistet er dieser Benachteiligung Vorschub.

1) ASA, Bd. 31, S. 220, BG i.S. Hotel Kusen vom 31.5.1961, BG i.S. Ch. Veillon vom 3.5.1950 " Der Liquidationsgewinn darf nicht als Sondereinkommen besteuert werden".
2) BGE 83 I 264, BG i.S. Hotel Kusen vom 31.5.1961
3) BG i.S. Papierfabriken Landquart vom 9.5.1951.

"In einem solchen Fall dem Kanton, in dem das Unternehmen in früheren Jahren den Sitz oder eine Betriebsstätte hatte, die Befugnis einzuräumen, den buchmässigen Verkaufsgewinn oder den Liquidationsgewinn in einem Umfange zu besteuern, als die von ihm besteuerten Gewinnanteile in früheren Jahren durch Abschreibungen geschmälert worden sind, verbietet sich schon aus praktischen Gründen, da es die Steuerausscheidung ausserordentlich erschweren würde."

Diesen Schwierigkeiten vorzubeugen ist gerade der Zweck der Liquidationsgewinnbesteuerung bei Aufhören der Steuerpflicht.

Unter Berücksichtigung dieser Tatsachen kann der Ansicht nicht zugestimmt werden, wonach der besteuernde Wegzugskanton "unbefugterweise Steuern beansprucht[1)]".

Vielmehr sollte der Wegzugskanton für die Liquidationsgewinne, soweit sie unter seiner Steuerhoheit entstanden sind und ihm zuzurechnen sind, einen Vorzug haben. Die nochmalige Besteuerung durch den Zuzugskanton würde meines Erachtens eine unzulässige Doppelbesteuerung darstellen[2)].

1) Blumenstein, E., Die Steuerveranlagung.... a.a.O., S. 235, Neidhart, a.a.O., S. 70.
2) gl. M. Bietenholz A., a.a.O., S. 277.

4. Zur Frage der Abschaffung aller Abzugsrechte, Art. 62 BV

Ernst Blumenstein will dem Pflichtigen das Recht einräumen, sich im Falle der Liquidationsbesteuerung bei Wegzug auf Art. 62 BV zu berufen[1].

Abzugsrechte sind öffentliche Abgaben, die vom Vermögen des Pflichtigen bezogen wurden, welche infolge Heirat, Auswanderung oder Beerbung ins Ausland, in einen andern Kanton oder in eine andere Gemeinde "zieht"[2]. Art. 62 BV verbietet sowohl den Kantonen als auch den Gemeinden von Vermögenskomplexen, die aus ihrem Gebiet "ziehen", einen Abzug zu machen[3]. Der Verfassungsartikel schützt demnach den freien Waren- und Personenverkehr. Er ist Ausfluss der Freizügigkeit. Bei der Besteuerung der Liquidationsgewinne handelt es sich weder rechtlich noch wirtschaftlich um eine Vermögensabgabe. Besteuert werden vielmehr früher entstandene Erträge. Im Gegensatz zu den früheren Abzugsrechten kann der Pflichtige beim Wegzug auch die in der Ertragsrechnung noch nicht verbuchten Verluste geltend machen. Im weiteren handelt es sich dabei auch nicht um eine Sondersteuer, wie es die Abzugsrechte darstellten. Abzugsrechte wurden nur beim Tatbestand des Wegzuges erhoben.

1) Blumenstein, E., a.a.O., S. 226 und 232.
2) Meyers Lexikon, 7. Auflage, Leibzig, 1924, Bd. 1, S. 79.
3) Fleiner, F., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Tübingen, 1922, S. 128f; Rennefahrt, Grundzüge der bernischen Rechtsgeschichte, Bern, 1928, Bd. 1, S. 125; Burckhardt, a.a.O., S. 280.

Anders verhält es sich bei der Liquidationsbesteuerung. Alle steuerpflichtigen Gesellschaften, ob sie ausser Kanton verlegt werden oder nicht, unterliegen früher oder später der Liquidationsbesteuerung. Der Wegzug ist bloss einer mehrerer Liquidationstatbestände. Eine Liquidationssteuer beim Wegzug ist nicht sachwidrig, weil sonst im Steuersystem des Kantons eine Lücke entsteht. Wir können deshalb der von Ernst Blumenstein vertretenen Meinung nicht beipflichten. Der Fall der Reservenbesteuerung bei Wegzug kann mit Art. 62 BV nicht in Konflikt geraten.

§ 5

NEUERE ENTWICKLUNGEN UND LOESUNGSVORSCHLAEGE

1. AUSGANGSLAGE

In den vorangehenden Kapiteln wurde versucht darzustellen, dass der Wegzug oder die Betriebsverlegung über die Landes- oder Kantonsgrenzen einem steuerrechtlichen Liquidationstatbestand gleichgestellt werden kann. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass langfristig eine derartige Ausgestaltung des internen Steuerrechtes finanzpolitisch geboten sein kann. Andererseits aber entspricht die Erfassung unversteuerter stiller Reserven im Falle des Wegzuges nicht dem wirtschaftlichen Sachverhalt. Zieht ein Unternehmen eine Sitz- oder Betriebsverlegung in Betracht, so werden, wenn eine Wegzugsteuer besteht, nicht mehr die wirtschaftlichen, sondern vorwiegend oder gar ausschliesslich die steuerrechtlichen Aspekte den Verlegungsentscheid beeinflussen. Solche Wirkungen der Steuer aber sind nicht erwünscht. Den geltenden modernen Steuersystemen liegt jedenfalls die Meinung zu Grunde, dass die allgemeine Ertragssteuer wirtschaftlich neutral sein sollte[1]. Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Wegzug einer Unternehmung verhindert faktisch die wirtschaftlich gebotene optimale Ausnutzung der Produktionsfaktoren sowie ihre ökonomisch beste Kombination.

1) anstelle vieler, Gutachten, a.a.O., S. 9.

Diesen vorwiegend wirtschaftlichen Ueberlegungen ist es vor allem zuzuschreiben, dass die Mehrzahl der kantonalen Steuergesetze den Wegzug aus dem Kanton nicht zum Anlass der Besteuerung nimmt. Dabei mögen auch andere Gründe mitgespielt haben: Einmal ist zu bedenken, dass Sitz- und Betriebsverlegungen nicht sehr häufig auftreten. Der Gesetzgeber hat deshalb keine Notwendigkeit gesehen, diese Grenzfälle ausdrücklich zu regeln. Wir haben auch festgestellt, dass die Bemessung der Liquidationsgewinne im Falle des Wegzuges mit grossen Schwierigkeiten verbunden ist; mangels tatsächlicher Verwertung oder Veräusserung des Gesellschaftsvermögens, können diese Gewinne nur annäherungsweise bestimmt werden. Behelfsmassstäbe und Näherungswerte sind aber unzweifelhaft unbefriedigend. Diesen Ueberlegungen folgend und mit Blick auf die Schwierigkeiten, die sich bei der Besteuerung ergeben würden, verzichten viele Steuergesetzgeber auf eine Besteuerung dieser Geschäftsvorgänge. Ein solcher Verzicht auf die Besteuerung ist aber mit dem Prinzip der systemgerechten Ausgestaltung der Steuer nicht ohne weiteres vereinbar, weil damit u. U. eine ungerechtfertigte Bevorzugung der wegziehenden Unternehmung verbunden sein kann. Dies ist nicht nur vom System, sondern auch von der praktischen Seite her bedenklich und u. U. für die Unternehmung nicht von Vorteil. Zu Zeiten angespannter finanzieller Staatshaushalte und uneinheitlicher Steuerbelastung in den Kantonen besteht die Tendenz, dass pflichtbewusste Veranlagungsbehörden mit der Anerkennung stiller Reserven und Rückstellungen zurückhaltend werden, weil sie befürchten, Unternehmungen könnten eine liberale Abschreibungspraxis missbrauchen, indem sie später ihren Sitz in einen anderen Kanton verlegen, ohne über diese Abschreibungen und Rückstellungen abrechnen zu müssen.

In der Folge sollen einige Möglichkeiten aufgezeigt werden, die dem Gesetzgeber zur Verfügung stehen, um den Sachverhalt der Sitz- oder Betriebsverlegung systemgerecht zu behandeln, ohne dadurch den Wegzug wirtschaftlich ungebührlich zu beeinträchtigen. Dabei sollen insbesondere die Entwicklungen der Harmonisierungsbestrebungen der direkten Steuern in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft kurz gestreift werden. Andererseits soll auch die heute wieder zur Diskussion stehende Bundessteuer für iur. Personen und ein Kompromissvorschlag einer zürcherischen Expertenkommission zur Sprache kommen.

Bevor wir auf die einzelnen Vorschläge eingehen, soll noch auf eine Anregung des Internationalen Kongresses für Finanz- und Steuerrecht[1] verwiesen werden. Der Generalbericht kommt mit bezug auf Sitzverlegungen im Zusammenhang mit internationalen Fusionen zu folgendem Schlussergebnis:

> Auf internationaler Ebene darf der Fiskus die Zusammenschlüsse, vor allem die Fusionen von Handelsgesellschaften zu grossen Wirtschaftseinheiten nicht behindern. Damit dieses Ziel einer relativen steuerlichen Neutralität erreicht wird, könnte ein Organ eingesetzt werden, um den internationalen Verbund steuerlich zu erleichtern und die Rechte des Staates, auf dessen Gebiet die Gesellschaften vor dem Verbund ihren Sitz hatten, zu schützen.

1) Cahiers de droit fiscal international, Vol. XLVIIIa: Rapport pour le XVII Congrès international de Droit financier et fiscal, Paris 1963. Sujet de discussion: "Le régime fiscal comparé au processus de la concentration des entreprises".

Zu diesem Vorschlag soll nicht im einzelnen Stellung bezogen werden, vor allem, weil in unseren Nachbarstaaten ein anderer Weg beschritten wurde. Auch für die Verhältnisse im Innern der Schweiz scheint mir diese Lösung wenig gangbar. Die Berichte des Kongresses zeigen jedoch, dass diese Probleme auch im internationalen Verhältnis Rechts- wie Wirtschaftswissenschaften in vermehrtem Masse beschäftigen.

2. DIE LOESUNGSVORSCHLAEGE IM RAUME DER EWG UND IHRE ANWENDBARKEIT AUF DAS SCHWEIZERISCHE STEUERRECHT

Der Vergleich mit den steuerrechtlichen Harmonisierungsbestrebungen auf dem Gebiete des gemeinsamen Marktes drängen sich in zweifacher Weise auf. Einmal können wir uns, bedingt durch die Exportabhängigkeit der schweizerischen Wirtschaft, den neuen steuerrechtlichen Gesetzgebungstendenzen unserer Nachbarstaaten nicht verschliessen. Wir würden sonst Gefahr laufen, dass uns die Auswirkungen der neuen Gesetzgebung unvorbereitet treffen würden, womit unsere wirtschaftliche Konkurrenzfähigkeit im Ausland geschmälert werden könnte[1]. Das bedeutet jedoch nicht, dass wir die EWG-Lösungen unbesehen übernehmen müssen. Der Weg bewusst abweichender Lösungen wird uns auch in Zukunft offenbleiben[2].

1) Locher, K., Fiskalische Aspekte der Integration; in:Die Schweiz und die Europäische Integration, Berichte und Dokumente eines Seminars der Schweizerischen Kreditanstalt, Februar 1962, S. 200.
2) vgl. NZZ Nr. 727 vom 24.11.1968, EWG Steuerharmonisierung aus schweizerischer Sicht.

Andererseits hat die EWG unter anderem das Ziel, einen integrierten Binnenmarkt zu schaffen unter grösstmöglicher Aufrechterhaltung der rechtlichen, insbesondere der steuerrechtlichen Souveränität der Mitgliedstaaten. Dass hier eine Parallele zu gegenwärtigen schweizerischen Verhältnissen gesehen werden kann, liegt auf der Hand. Zur Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse sieht der EWG-Vertrag die Möglichkeit vor, die einzelnen Rechtsordnungen soweit als möglich und nötig einander anzugleichen[1]. Dabei wurden bereits auf zollrechtlichem, aber auch auf dem Gebiete der Warenumsatzsteuer[2] beträchtliche Erfolge erzielt.

Aufbauend auf dem Bericht Neumark hat die EWG-Kommission aber auch erkannt, dass ohne eine gewisse Angleichung der Normen auf dem Gebiete der direkten Steuern binnenmarktähnliche Verhältnisse nicht hergestellt werden können. Insbesondere weist sie mehrfach darauf hin, dass die Wahl des Sitzes oder der Entscheid zur Sitz- oder Betriebsverlegung wesentlich von den Verschiedenheiten der Steuersysteme und der nationalen Praktiken zu den Steuergesetzen beeinflusst wird. Ihrer Meinung nach werden diese Probleme im Zusammenhang mit den Verlegungstatbeständen erst dann an Aktualität einbüssen, wenn auch die Einkommenssteuersysteme einander angeglichen sind und Einigkeit herrscht unter den Mitgliedstaaten betreffend die Verteilung der Unternehmungsgewinne zwischen Zentralleitung und Betriebsstätten oder zwischen Mutter- und

1) Art. 95-102 EWG-Vertrag
2) Direktive Nr. 1 vom 11.4.1967 (67/227/EWG)
   Direktive Nr. 2 vom 11.4.1967 (67/228/EWG)

Tochtergesellschaften (Transferpricing, Schachtel- und Holdingsprivilegien, Zinsen- und Dividendenbesteuerung). Solange im EWG-Raum gänzlich autonome Steuerhoheiten nebeneinander bestehen, sind Sitzverlegungen, Fusionen und fusionsähnliche Tatbestände über Binnengrenzen nur beschränkt möglich oder sogar ausgeschlossen. Diese Hindernisse widersprechen aber der neueren EWG-Politik, den Zusammenschluss grösserer und grösster internationaler Unternehmen zu fördern.

Die Fragestellung für die EWG gleicht also derjenigen in der Schweiz. Im Gegensatz zur Schweiz aber, wo alles noch in den Anfängen steht, hat sich die Kommission der EWG bereits 1967 mit diesen Problemen auseinandergesetzt. Ihre Vorschläge, die m.E. durchaus als Diskussionsgrundlage für die Verhältnisse im Innern der Schweiz gelten können, sind im Bulletin der EWG 1967 veröffentlicht worden[1)].

Obwohl die politischen Entscheide zur Durchführung dieser Vorschläge noch nicht gefällt sind, sollen sie in Kürze widergegeben werden, soweit sie unser Thema betreffen.

Die Kommission hat die Verlegungstatbestände vor allem unter dem engeren Blickwinkel der internationalen Fusionen betrachtet. Sie stellt fest, dass für internationale Zusammenschlüsse keine günstigeren Regelungen vorzusehen sind als für nationale. Andererseits können auch die Regeln, die in den EWG-Ländern für nationale Fusionen angewendet werden, nicht schlicht und einfach auf inter-

1) Sonderbeilage zum Bulletin der EWG, 8-1967, Programm der Steuerharmonisierung, Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern.

nationale Verhältnisse übertragen werden[1]. Insbesondere wäre ein Zuwarten mit der Besteuerung der Liquidationsgewinne bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen wirtschaftlichen Liquidation auch dann zu kompliziert, wenn die übernehmende Gesellschaft die Vermögensgegenstände der übernommenen Gesellschaft zu den Buchwerten in ihre Bilanz einstellt[2].

Im Programm wird deshalb vorgeschlagen, den Gesamtbetrag der steuerlich massgebenden Wertsteigerungen und unversteuerten Reserven im Zeitpunkt der Uebernahme zu ermitteln. Darauf wird die Steuer zum normalen Satz berechnet. Die Bezahlung der Steuer an den Staat der übernommenen Gesellschaft wird aber auf 10 Jahre verteilt. Die zehnjährige Frist basiert auf der Annahme, dass die stillen Reserven durchschnittlich im Laufe von zehn Jahren bei der übernommenen Gesellschaft realisiert werden. Offensichtlich ist bei dieser Lösung die Gesellschaft befugt, alle übernommenen Vermögenswerte zum wirklichen Wert in ihre Bilanz einzustellen. Diese Lösung ist jedoch nur dann vertretbar, wenn abschreibungsfähige Gegenstände wesentlichen Bestandteil der übernommenen Vermögenswerte bilden. Für sie mag eine 10-jährige Frist als angemessener Durchschnittswert gelten. Eine Ausnahme von dieser

1) In den EWG-Ländern werden, falls sich die eingebrachte Ges. auflöst, verschiedene Lösungen angewendet. Einzelne Länder sehen von der Besteuerung im Zeitpunkt der Fusion ab, sofern die übernehmende Ges. gewisse Kautelen beachtet, andere Länder wiederum gewähren einen Steueraufschub, verteilen die Steuer auf mehrere Jahre oder besteuern die Mehrwerte zu einem ermässigten Satz, vgl. auch Gutachten, a.a.O., S. 54ff.
2) Für schweiz. Verhältnisse, vgl. BGE i.S. Papierfabriken Landquart vom 9.5.1951.

Globallösung wäre jedoch richtigerweise dann vorzusehen, wenn nichtabschreibunsfähige Aktiven- wie Grundstücke bei Immobiliengesellschaften, Lagerbestände bei Versandhäusern - einen wesentlichen Teil des Vermögens der übernommenen Gesellschaft ausmachen. In diesen Fällen könnte der Gesellschaft die Möglichkeit gegeben werden, für abweichende Lösungen zu optieren, die im Einzelfalle den wirklichen Sachverhalten näher kämen.
Bei Immobiliengesellschaften z.B. könnte durch konsequente Anwendung des Prinzips der gelegenen Sache verhindert werden, dass dem Staat der übernommenen Gesellschaft Steuersubstrat entzogen wird. Dieses Prinzip setzt sich in der schweizerischen Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot auch für Liegenschaften des Geschäftsvermögens immer mehr durch. Dies wäre auch im internationalen Verhältnis angemessen, weil die Wertvermehrungen auf Liegenschaften nur zu einem geringen Teil auf die Verwaltungstätigkeit der Gesellschaft zurückzuführen sind. Als Alternative könnte der übernehmenden Gesellschaft anheimgestellt werden, aufzuwerten und den Aufwertungsgewinn zu einem ermässigten Satz zu versteuern.
Für Beteiligungen erscheint sowohl die Grundlösung mit gestaffelter Zahlung zum Normalsatz als auch eine sofortige Zahlung zu einem ermässigten Satz angemessen. Es ist dies im Grunde nichts anderes als eine Zahlungsmodalität, sofortige Bezahlung der Steuer unter Berücksichtigung eines wirtschaftlich angemessenen Diskontsatzes.
Eine Sonderbehandlung wäre auch in all denjenigen Fällen geboten, wo die Lagerbestände einen wesentlichen Teil der Aktiven bilden. In diesen Fällen entspricht es dem wirtschaftlichen Sachverhalt

Wertsteigerungen auf Warenlager im Zeitpunkt der Fusion zu besteuern. Diese Wertvermehrungen werden im allgemeinen sofort oder doch innerhalb der Steuerperiode realisiert (Umlauftheorie). Im weiteren muss dafür gesorgt werden, dass die im Staat der übernommenen Gesellschaft steuerfrei gebildeten Rückstellungen nur dann steuerrechtlich aufgelöst werden, wenn ihre wirtschaftliche Rechtfertigung mit der Fusion oder der Sitzverlegung verloren geht[1]. In allen andern Fällen sollten sie im Falle der Fusion steuerfrei übernommen werden können. Eine Sonderbehandlung hätte lediglich die Rückstellungen auf Warenlager zu erfahren; sie wären bei der übernommenen Gesellschaft aufzulösen und bei der übernehmenden Gesellschaft im andern Staat neu zu bilden. Diese Vorschläge entsprechen in grossen Zügen dem Programm der EWG-Kommission. Der Zweck einer solchen Regelung ist eindeutig wirtschafts- und steuerpolitischer Art. Es soll erreicht werden, steuerliche Hindernisse von der Unternehmenskonzentration fernzuhalten. Es liegt auf der Hand, dass diese oder ähnliche Lösungen auch für interkantonale Fusionen und Sitzverlegungen anwendbar wären und von den kantonalen Gesetzgebern angestrebt werden könnten.

Auch im internationalen Verhältnis wird sich der schweizerische Gesetzgeber vermehrt mit diesen Problemen auseinanderzusetzen haben. In absehbarer Zeit werden sich zweifellos die oben skizzierten Regelungen in dieser oder jener Form auf dem Gebiete der EWG durchsetzen. Solche, den wirtschaftlichen Sachverhalten angemessenere Lösungen werden lediglich auf Gesellschaften des Rechtes eines

1) z.B. Rückstellungen zur Abwehr öffentlicher Uebernahmeangebote.

der EWG-Staaten Anwendung finden. Gesellschaften aus Drittländern, wie schweizerische Gesellschaften, würden von diesen Lösungen nicht profitieren. Der Aufschub der Reservenbesteuerung, die Weiterführung steuerfrei gebildeter Rückstellungen und die Uebernahme steuerlich noch nicht amortisierter Verluste wäre nicht gewährleistet. Die daraus entstehenden Diskriminierungsmöglichkeiten bei Fusionen schweizerischer Gesellschaften mit Gesellschaften aus EWG-Mitgliedstaaten oder bei Sitzverlegungen im EWG-Gebiet wären aller Voraussicht nach in dieser Härte nicht zu erwarten. Voraussetzung allerdings ist, dass auch auf der Seite der Schweiz angemessene Vorschläge zur Lösung dieser Probleme vorbereitet werden. Doppelbesteuerungsabkommen, jedenfalls aber multi- oder bilaterale Verhandlungen werden sich in Zukunft mit diesen Problemen zu befassen haben[1)].

Die Vorschläge der EWG-Kommission sind überall da geeignet, den wirtschaftlichen Sachverhalten angemessene Lösungen zu schaffen, wo verschiedene autonome Steuerhoheiten nebeneinander bestehen und miteinander konkurrieren. In diesem Sinne wäre im jetzigen Zeitpunkt diese EWG-Lösung auch für interkantonale Verhältnisse möglich. Durch derartige einseitige, event. koordinierte Massnahmen der Kantone wäre ohne das Eingreifen der Zentralgewalt dem Problem der Sitz- und/oder Betriebsverlegung beizukommen. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass der blosse Aufschub der Besteuerung, die gestaffelte Zahlung und die hier aufgezeigten Alternativvorschläge im Hinblick auf die Bewertung des Unternehmungsvermögens im Zeitpunkt des Wegzuges den gleichen Schwierigkeiten begegnen werden, wie die heute von den Kantonen angewendeten Methoden.

1) NZZ, Nr. 114, vom 21.2.1969.

3. DIE BUNDESSTEUER FUER JURISTISCHE PERSONEN

Nirgends tritt der föderative Charakter des Bundesstaates klarer hervor, als in der eifersüchtig von den Kantonen verteidigten Finanzhoheit[1]. Für viele sind die verschieden aufgebauten und ausgestalteten Steuersysteme in den Kantonen "naturbedingte" Folge unseres Staatswesens. Für andere ist dieses Phänomen ein Dorn im Auge: Eine ungleiche Behandlung der Steuerzahler hindern den Staat an der optimalen Erfüllung der öffentlichen Aufgaben, sie erschwert insbesondere eine aktive Konjunkturpolitik, ist Grund für Verzerrungen und Verfälschungen im Wettbewerb, verhindert eine zweckmässsige Entwicklung der Konzentrationstendenzen und führt zur ökonomisch unvernünftigen Sitzwahl der Gesellschaften u.a.m.[2].

Die Diskussionen um eine Harmonisierung der Besteuerung iur. Personen in der Schweiz mündeten 1953 in die Motion Piller. Der Bundesrat wurde eingeladen, den eidgenössischen Räten wirksame

1) Schmöders, G., Finanzpolitik, 2. Aufl. Berlin, 1965, S. 42.
2) vgl. etwa: "Bericht des Steuer- und Finanzausschusses" EWG-Kommission, Generaldirektion Wettbewerb, Direktion Steuerfragen, Brüssel, 1962, S. 7ff; Bickel, W., Körperschaftssteuer Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 6, Stuttgart, 1959, S. 45; Bickel, W., Die öffentlichen Finanzen (der Schweiz) in: Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 100. Jg. 1964, S. 301f.

Massnahmen fiskalischer Natur vorzuschlagen zur Verwirklichung gleichmässiger steuerliche r Belastung der Erwerbsgesellschaften ohne Rücksicht auf die Rechtsform. Im Anschluss an diese Motion bestellte das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement eine Expertenkommission, die ein Gutachten zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsgesellschaften erstattete[1]. Im Hinblick auf die Neuordnung der Bundesfinanzen ist 1956 ein Entwurf für eine Bundessteuer für iur. Personen[2] ausgearbeitet worden.

Auf die im Zusammenhang mit der Einführung einer Bundessteuer für iur. Personen sich stellenden verfassungsrechtlichen Fragen soll hier nicht eingetreten werden. Steuerrechtlich sprechen verschiedene Gründe für die Einführung einer alle iur. Personen einheitlich und ausschliesslich treffenden Ertragssteuer[3]. Durch einen teilweisen Rückzug des Bundes aus dem Gebiete der direkten Steuern (keine Besteuerung der natürlichen Personen durch den Bund) entfällt die Ueberlagerung der Steuern des Bundes und der Kantone

1) "Zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsgesellschaften", Bericht der Expertenkommission für die Motion Piller, hrsg. vom Eidg. Finanz- und Zolldepartement, Basel, 1955.
2) "Grundlagen und Entwurf für eine Bundessteuer für iur. Personen", Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, No. 1, hrsg. vom Eidg. Finanz- und Zolldepartement, Basel, 1956.
3) Einzelne iur. Personen werden gemäss dem Vorschlag, auch in Zukunft den Kantonen zur Besteuerung überlassen, so etwa die öffentl.-rechtlichen und kirchl. Körperschaften und Anstalten, die Körperschaften des kant. Privatrechtes, die inländischen Genossenschaften, Vereine und Stiftungen, deren jährliche Roheinnahmen 100.000 sfr. nicht übersteigen sowie best. ausländ. Gesellschaften, die in der Schweiz keine Betriebsstätte unterhalten.

und damit auch die Doppelspurigkeit bei der Veranlagung. Der Bund wäre auch in der Lage, die interkantonalen Unternehmungen besser zu erfassen. Ferner würde damit für die iur. Personen auch die die Wettbewerbsverhältnisse störende unterschiedliche Steuerbelastung aufgehoben. Andererseits aber erheischt eine Bundessteuer für iur. Personen eine Totalrevision der geltenden Bestimmungen betreffend den Finanzausgleich[1]. Diese finanzpolitischen Entscheidungen werden auf dem politischen Parkett zu fällen sein. Sie sind damit der Diskussion um rein steuerrechtliche Fragen enthoben[2]. Mit der Einführung einer solchen Bundessteuer könnten die steuerrechtlichen Fragen des Wegzuges von einem in einen andern Kanton für iur. Personen mit einem Schlag gelöst werden. Dem Aufschub der Reservenbesteuerung bis zur Liquidation der Unternehmung stünde nichts mehr im Wege. Die heute sich aus dem Wegzug ergebenden Schwierigkeiten betreffend die Steuerbilanzen iur. Personen wären behoben. Der Bund allein würde die iur. Personen besteuern ohne Rücksicht auf ihren Sitzkanton. Aehnlich den heute für die wehrsteuerrechtliche Betrachtungsweise geltenden Grundsätzen wäre die Verlegung von Sitz- und/oder Betrieb innerhalb der Schweiz steuerrechtlich unbeachtlich. Die Erfassung der

1) vgl. Ständeratssitzung vom 16.6.69; Aeusserungen von Bundesrat Celio zum Postulat Herzog. Es wurde Bericht verlangt über die Möglichkeiten zur Bekämpfung der unerwünschten Wirkungen der sehr unterschiedlichen Besteuerung. Im weitern wird um Auskunft gebeten, wie sich eine weitergehende Integration der Steuerpolitik in die allgemeine Wirtschaftspolitik bewerkstelligen lässt und wie eine vermehrte Koordination und Harmonisierung der kant. Steuerpolitiken herbeigeführt werden kann.
2) Bickel, W., Der Finanzausgleich, Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen, 1955, S. 750f.

steuerlich anerkannten Reserven bleibt in einem späteren Zeitpunkt möglich.

Nicht gelöst wären unter dem Regime einer ausschliesslichen Bundessteuer die Probleme der Sitzverlegung ins Ausland. Für diese Fälle könnte, wie bereits erwähnt, eine den EWG-Vorschlägen ähnliche Lösung in Betracht gezogen werden. Auch bliebe die Erhebung der Wegzugsteuer für Inhaber oder Teilhaber von Personenunternehmungen weiterhin offen.

4. DER VORSCHLAG DER ZUERCHER EXEPERTENKOMMISSION

Im Bericht der Expertenkommission für die Revision des Zürcherischen Steuergesetzes von 1949[1] wurde einerseits der Vorschlag gemacht, die Verlegung des Geschäftssitzes den Liquidationstatbeständen gleichzustellen. Als Alternative wurde vorgeschlagen, im Gesetz eine Bestimmung aufzunehmen, wonach "nicht mehr gerechtfertigte Abschreibungen und Rückstellungen" beim Wegzug Bestandteile des steuerbaren Gewinnes bilden sollten.

Die zweite Lösung wäre wesentlich zurückhaltender als die Annahme eines Liquidationstatbestandes bei Wegzug aus dem Kanton. Sie würde es den Steuerbehörden ermöglichen, unabhängig von der buchmässigen Behandlung durch den Pflichtigen übersetzte, "nicht mehr gerechtfertigte Abschreibungen" und Rückstellungen dem steuerbaren Ertrag zuzurechnen. Was unter nicht mehr gerechtfertigten Abschreibungen zu verstehen wäre, wurde allerdings nicht näher ausgeführt. Es sollte sich dabei offenbar um die Gesamtheit der stillen Reserven handeln, die aus ausserordentlichen Abschreibungen herrühren.

Nicht mehr gerechtfertigte Rückstellungen können unabhängig vor einem Wegzug dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden[2]. Dasselbe gilt für Rückstellungen, die i n f o l g e des Wegzuges nicht mehr gerechtfertigt sind. Aller Wahrscheinlichkeit nach

1) Bericht der Expertenkommission für die Revision des Zürcher Steuergesetzes, herausgegeben von der Finanzdirektion des Kantons Zürich, Zürich 1949, S. 132f; Reinmann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar, a.a.O., §19, N. 392.
2) s. oben § 2, II, 3. b) dd.

hätte mit einer solchen Bestimmung die Veranlagungsbehörden angewiesen werden sollen, im Falle des Wegzugs die Rückstellungen auf ihre Geschäftsmässigkeit hin besonders zu überprüfen.
Diese Lösung stellt einen Kompromiss dar. Im Hinblick auf die Besonderheiten unserer Steuergesetzgebung könnten sie jedoch in Betracht gezogen werden. Eine solche Regelung vermag nicht zu verhindern, dass im Falle des Wegzuges gewisse stille Reserven dem bisherigen Sitzkanton definitiv entzogen werden. Dies ist auch Sinn und Zweck dieses Vorschlages. Es soll nur verhindert werden, dass allzu grosse, insbesondere aber nicht oder nicht mehr gerechtfertigte stille Reserven der Besteuerung durch den Sitzkanton entzogen werden.
Der zürcherische Gesetzgeber hat in der Folge jedoch diese Lösung abgelehnt und es vorgezogen, über die Besteuerung der stillen Reserven bei Geschäftsverlegung zu schweigen. Daraus müsste eigentlich geschlossen werden, dass er auf eine solche Besteuerung verzichte. Demgegenüber aber haben allem Anschein nach die Zürcher Kommentatoren aus diesem Stillschweigen abgeleitet, der Kanton habe in Fällen interkantonaler Fusionen eine Besteuerungsmöglichkeit [1].

1) Reinmann/Zuppinger/Schärrer, § 45, N. 201, vgl. auch § 19, N. 392.

5. EIGENE STELLUNGNAHME: EINE PRAKTISCHE LOESUNG

Die Vielfalt der bestehenden und vorgeschlagenen Lösung für eine sachgemäss steuerliche Behandlung der Verlegung der Gesellschaften erfordert eine eigene Stellungnahme. Ein Urteil wird sich vorerst an zwei sich widersprechenden Interessen orientieren müssen:

- Einerseits besteht das legitime Interesse der Hoheitsträger im Falle einer Sitzverlegung stille Reserven zu besteuern, die im Hinblick darauf anerkannt wurden, dass sie in einem späteren Zeitpunkt erfasst werden können.
- Andererseits muss von einer modernen Steuerrechtsordnung verlangt werden, dass sie sich den wirtschaftlichen Sachverhalten nicht verschliesst. Eine globale Besteuerung, die einer Liquidation gleichkommt, erscheint den wirtschaftlichen Tatbeständen nicht angemessen.

In Anbetracht der Schwierigkeiten der Ermittlung der Reserven sollte eventuell auf eine Besteuerung im Wegzugsfall verzichtet werden. Man muss heute von einem Steuergesetz verlangen, dass die Besteuerungstatbestände und die zu erfassenden Steuersubstrate genau umschrieben werden. Wir haben gesehen, dass bei der Regelung des Wegzuges der Besteuerungstatbestand genau bezeichnet werden kann. Dagegen bleibt die Berechnung der stillen Reserven unbestimmt. Sie bleibt weitgehend im Ermessen der Verwaltung. Die Gleichstellung von Veräusserungsgewinnen mit den im Zeitpunkt des Wegzuges vorhandenen stillen Reserven stellt die Veranlagungsbehörde vor kaum lösbare praktische Schwierigkeiten. Die Bewertung der stillen Reserven von ganzen Firmen, von Organisations-

teilen oder von Goodwill u.ä. schafft Unsicherheit bei der Behörde wie beim Pflichtigen. Das Steuersubjekt bleibt im Ungewissen über seine zukünftigen Steuerschulden. Der Grundsatz der Sicherheit bezüglich des Umfanges der Steuerschulden und damit der Grundsatz der Rechtssicherheit in Steuersachen ist dadurch verlegt. Einer Gleichstellung des Wegzuges mit einer steuerrechtlichen Liquidation und allen ihren Folgen könnte auch dann nicht zugestimmt werden, wenn die Rechtssicherheit durch ermessensbeschränkende Bewertungsgrundsätze beseitigt werden könnte. Diese Bewertungsgrundsätze müssten nämlich eigens auf die Tatbestände der Sitzverlegung zugeschnitten werden, da es sich um besonders geartete Tatbestände handelt. Es besteht aber kein Zweifel, dass die Verlegungen und die damit zusammenhängenden Probleme die Behörden selten beschäftigten. Der Aufwand, für Sitz- und Betriebsverlegungen besondere Masstäbe zu erarbeiten und die Reserven in langwierigen Verfahren zu ermitteln, steht in keinem Verhältnis zum erwarteten Steuerertrag.

Der Raum für eine Lösung wird also beschränkt. Will der Gesetzgeber nicht auf die Besteuerung ganz verzichten, kann die billige Lösung nur innerhalb der Grenzen gefunden werden, die durch die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Rentabilität der Besteuerung gesteckt sind. Innerhalb dieser Grenzen sollte m.E. der Wegzugkanton nur jene Reserven mit einer Liquidationssteuer belegen, deren Bildung die steuerliche Erfolgsrechnung in den vergangenen Jahren geschmälert hat. Beim Wegzug zu besteuern wären z.B. die auf einem richtig und vollständig inventarisierten Warenlager gebildeten Warenlagerreserven. Sie können ohnehin im neuen

Kanton wieder gebildet werden. Ebenso können sich aus der Ueberprüfung der Zustände, die zur Delcredere- oder zu anderen Rückstellungen geführt haben, steuerbare Erträge ergeben. Auch ausserordentliche Abschreibungen oder vorübergehende Wertberichtigungen auf Beteiligungen fallen darunter. In Grenzfällen könnten auch Reserven besteuert werden, die entstanden sind durch Abschreibungen auf Wertpapieren oder durch ausserordentliche Einmalabschreibungen auf dem abnützbaren Anlagevermögen.

Sind Reserven jedoch durch Wertvermehrungen oder durch übermässige jedoch geschäftsplanmässige Abschreibungen entstanden, ist von einer Auflösung abzusehen. Wertzuwachs auf nicht abnützbarem Anlagevermögen, Wertpapieren oder Beteiligungen wäre nicht zu besteuern. Ebenso ist von der Besteuerung des Goodwills oder Teilen desselben im Wegzugsfalle abzusehen.

Mit einer solchen Regelung kann sich jeder Kanton ohne grossen Aufwand einen Steuerertrag sichern. Die Gesellschaft andererseits kann sich bei den Vorbereitungen zum Verlegungsentscheid auf sichere steuerliche Konsequenzen abstützen.

ANHANG:

EINSCHLAEGIGE KANTONALE GESETZESTEXTE

StG Zürich vom 8.7.1951 mit Abänderungen bis 20.11.1966

Art. 45, Abs. 1, lit. c

(Für die Berechnung des steuerbaren Ertrages fallen in Betracht:)
der Rechnung nicht gutgeschriebene Einkünfte, wie Gewinne bei Veräusserung von Vermögenswerten und Liquidationsgewinne.

Art. 55, Abs. 2 (Jahressteuer)

StG Bern vom 29.10.1944 mit Abänderungen inkl. 29.9.1968

Art. 27, Abs. 1, lit. f

(Dem Erwerbseinkommen wird das Ersatzeinkommen gleichgestellt. Es gehören insbesondere dazu:)

die freigewordenen, bisher noch nicht als Einkommen versteuerten Reserven und bei Verlegung des Geschäfts ausser Kanton die Reserven auf Waren (Art. 36, Abs. 4) und die nicht mehr gerechtfertigten Rückstellungen nach Art. 37, Abs. 2.

Art. 65 mit Verweis auf Art. 45 (Jahressteuer)

Art. 45 Jahressteuer für besonderes Einkommen

Von den in der Bemessungsperiode oder Veranlagungsperiode erzielten Gewinnen.... im Sinne von Art. 27, Abs. 1, lit.....f, ist eine volle Jahressteuer zu erheben.

Art. 123 Eine besondere Veranlagung findet in folgenden Fällen statt.... bei der Liquidation iuristischer Personen und bei Verlegung des Geschäftssitzes ausserhalb des Kantons Bern.

Art. 36, Abs. 4 (Warenlagerbewertung)

Art. 37, Abs. 2 (Rückstellungen auf Forderungen)

StG Luzern vom 27.5.1946 mit Abänderungen inkl. 1.1.1969

Art. 14 Abs. 4 Bei Beendigung der Steuerpflicht ist für die ..... Kapitalgewinne und die Buchgewinne die sonst steuerlich nicht erfasst werden könnten, die nach Art. 19 Abs. 5 vorgesehene Jahressteuer zu entrichten.

Art. 19 Als Einkommen sind zu versteuern alle Einkünfte des Steuerpflichtigen ..... namentlich:

Abs. 1 Zif. 7 die Liquidationsgewinne aus beweglichem Vermögen die im Zusammenhang mit der Aufgabe oder Veräusserung eines geschäftlichen Betriebes erzielt ..... werden.
Bei gänzlicher Verlegung eines geschäftlichen Betriebes ausser Kanton werden unversteuerte Reserven der Liquidationsgewinnsteuer gleichgestellt.

Abs. 5 (Jahressteuer für diese Gewinne)

Abs. 6 In Härtefällen kann der Regierungsrat auf die Besteuerung der Gewinne gemäss ... Abs. 1 Zif. 7 ganz oder teilweise verzichten.

Art. 60 (sinngemässe Anwendung)

Art. 55 Abs. 3 Die Besteuerung gem. Art. 19 Abs. 1 Zif. 7 (bei Fusionen und Umwandlungen) bei gänzlicher Verlegung oder von Teilen desselben in einen anderen Kanton bleibt vorbehalten.

StG Uri vom 16.5.1965

Art. 21 Abs. 1 lit. e (Als Einkommen gelten .... insbesondere)
- die in einem geschäftlichen Betrieb bei der Veräusserung oder sonstigen Verwertung von Vermögensobjekten ... erzielten Kapitalgewinne (.... Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Betriebes) .... Der Veräusserung eines Betriebes steht dessen gänzliche Verlegung ausserhalb des Kantons gleich.

StG Schwyz vom 28.10.1958

§ 19 Abs. 1 lit.e (Als Einkommen gelten -.... insbesondere) Kapitalgewinne ... bei Veräusserung oder Verwertung von Vermögensgegenständen (.... Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw.)

§ 26 Abs. 2 Bei Aufhören der Steuerpflicht und .... ist eine volle Jahressteuer auf den erzielten Kapitalgewinnen.....

Obwalden vom 8.12.1968

Art. 63 Abs. 1 Die Steuerpflicht .... endigt insbesondere dann, wenn eine iur. Person .... ihren Sitz oder den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ausser Kanton verlegt.

Abs. 2 Liquidationsgewinne die bei Aufgabe, Veräusserung oder Verlegung einer iur. Person einer Betriebsstätte erzielt werden .... unterliegen samt den offenen und stillen unversteuerten Reserven einer vollen Jahressteuer die sich für die diese Gewinne allein ergibt.

Art. 64 (Haftung) Hört die Steuerpflicht einer iur. Person auf ... so haften ihre Organe .... bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Bei Verlegung des Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Leitung ausser Kanton erstreckt sich die Haftung bis zum Betrage des reinen Vermögens.

StG Nidwalden vom 29.5.1962 mit Abänderungen bis 24.4.1966

Art. 4 Die Steuerpflicht endigt .... bei iur. Personen mit Abschluss ihrer Liquidation bzw. der Uebernahme der Verteilung des Vermögens.

Art. 13 (Steuerpflichtig sind .... insbesondere:)
Abs. 1 lit. c .... Kapitalgewinne die in solchen

(buchführungspflichtigen) Unternehmen bei der Veräusserung .... der Uebernahme ins Privatvermögen .... oder bei Ausscheiden als Teilhaber einer Gesellschaft erzielt werden.

Art. 19 (Jahressteuer auf Kapitalgewinnen).

StG Glarus vom 6.5.1934, inkl. Abänderungen bis 7.5.1967

Art. 42 Als steuerbarer Reinertrag gelten alle ausserordentlichen und zufälligen Erträgnisse und Einnahmen wie Kapitalgewinne .... Liquidationsgewinne, Spekulationsgewinne.

StG Zug vom 7.12.1946 mit Abänderungen inkl. 1.1.1970

§ 17 Abs. 1 Zif. 4 (Zum steuerpflichtigen Einkommen werden gerechnet .... insbesondere)
Kapitalgewinne, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung bei Veräusserung oder Verwertung von Geschäftsvermögen erzielt werden..... Sind Kapitalgewinne bei Aufgabe, Veräusserung oder Verpachtung ... erzielt worden, so ist auf diesem Gewinn eine Jahressteuer gemäss § 19, Abs. 5 zu entrichten.

StG Freiburg vom 11.5.1950 inkl. Abänderungen bis 14.12.1967

Art. 17 lit. f (Constituent le revenue global ... en particulier:)
les benéfices en capital réalisés des livres par l'aléniation ou la réalisation d'éléments partimoniaux tels que .....

lit. g les plus values coptabilisées.....

Art. 27 àlinéa 1: Lorsque ..... le contribuable cesse d'une façon durable l'exploitation d'une entreprise ..... il paie immediatement .... un demi impôt annuel sur le bénéfice obtenu par l'aléniation ou la liquidation de son entreprise....

Art. 27 alinéa 2 Si l'assujettisement à l'impôt cesse au cours de la période de taxation le contribuable ..... paie .... un demi impôt annuel sur les bénéfices en capital realisés durant la periode de taxation.

Art. 38 alinéa 2 (Sociétés en liquidation)
En plus elle paient comme les personnes phisiques un impôt entier sur le bénéfice de liquidation.

StG Solothurn vom 29.1.1961 mit Abänderungen inkl. 14.10.1969

§ 21 Abs. 2 Die Steuerpflicht iur. Personen .... endet mit der Auflösung oder mit der Durchführung der Liquidation mit Verlegung des Sitzes ausserhalb des Kantons.....

§ 30 Abs. 1, lit. b (Steuerbar ist das gesamte Einkommen insbesondere)
Einkommen einschliesslich der Gewinne bei Veräusserung von Geschäftsvermögen.....

§ 39 Abs. 7 Bei Verlegung des Geschäfts ausser Kanton werden die nicht als Ertrag versteuerten stillen Reserven einem Liquidationsgewinn gleichgestellt.

§ 54 (Jahressteuer bei ausserordentlichen Einkünften)
Bei Aufhören der Steuerpflicht, Wegzug aus dem Kanton .... sind die erzielten, ausserordentlichen .... mit einer vollen Jahressteuer zu erfassen.

§ 59 (Als steuerbarer Ertrag gelten)
lit. d Der Rechnung nicht gutgeschriebene Liquidationsgewinne

§ 69 Juristischer Personen ..... entrichten bei Aufhören der Steuerpflicht eine volle Jahressteuer auf den ..... Liquidationsgewinnen und verbuchten Wertvermehrungen wie die natürlichen Personen (§54)

StG Basel-Stadt vom 22.12.1949 inkl. Abänderungen bis 26.10.1967

§ 53 Abs. 2 (Nicht regelmässiges Einkommen unterliegt der vollen Jahressteuer)

§ 75 Liquidationsgewinne werden nicht auf einen Jahresertrag umgerechnet, unterliegen jedoch ganz der Steuerpflicht.

StG Basel-Land vom 7.7.1952 inkl. Abänderungen bis 30.11.1964

§ 20 Abs. 1; § 21 Ziff. 5; Art. 122: keine Wegzugsteuer

StG Schaffhausen vom 17.12.1956 inkl. Abänderungen bis 4.7.1966

§ 2 lit. b Die Staatssteuern werden erhoben vom Reinertrag und den Liquidationsgewinnen ..... der Aktiengesellschaften ....

§ 11 Die Steuerpflicht iuristischer Personen endet..... mit der Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung ausserhalb des Kantons oder der Aufgabe der im Kanton steuerbaren Werte.

Art. 18, Abs. 1, lit. i (Steuerbar sind insbesondere) ausserordentliche und zufällige Einnahmen wie Kapital- und Liquidationsgewinne bei teilweise oder gänzlicher Aufgabe des Geschäftes

§ 44 lit. d (Für die Berechnung des steuerbaren Ertrages fallen in Betracht) ausserordentliche und zufällige Erträgnisse und Einnahmen....

§ 53 Hört die Steuerpflicht infolge beendigter Liquidation... auf, so ist (vom Liquidationsgewinn) eine volle Jahressteuer zu entrichten.

StG Appenzell-Ausser-Rhoden vom 27.4.1958 mit Abänderungen inkl. bis 28.4.1968

Art. 20 (Als rohe Betriebseinkünfte sind namentlich steuerpflichtig....)
Abs. 2 Bei Unternehmen-.... auch Kapitalgewinne... sowie Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Betriebes
Abs. 3 Der Aufgabe oder Veräusserung eines Betriebes gleichgestellt ist die Verlegung eines solchen ausserhalb des Kantons oder die Aufhebung einer Betriebsstätte im Kanton.

Art. 31 Abs. 1 (Liquidationsgewinn: Jahressteuer)

StG Appenzell Inner-Rhoden vom 28.4.1968

Art. 14 Abs. 2 Die Steuerpflicht ..... endet mit der Verlegung des Sitzes ausserhalb des Kantons, mit Aufgabe der im Kanton steuerbaren Werte ....

Art. 20 Abs. 1 (Steuerbar sind insbesondere ....)
lit. e) Kapitalgewinne .... die bei Veräusserung oder Aufwertung des Geschäftsvermögens erzielt werden
lit. f) Einkünfte .... einschliesslich der Gewinne bei Veräusserung

Art. 64 Eine ord. Haupteinschätzung wird durchgeführt...
lit. c) Bei Beendigung der Steuerpflicht, sofern dem Steuerpflichtigen ausserordentliche Einkünfte wie .... Liquidations-, Kapitalgewinne .... zugekommen sind, die bei Beendigung der Steuerpflicht nicht oder noch nicht voll besteuert worden sind....

Art. 66 Abs. 1 .... ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 64 lit. c..... so wird davon getrennt vom übrigen Einkommen eine Jahressteuer erhoben.

Abs. 2 Bei iuristischen Personen gilt ausser der Liquidation oder Fusion auch der Wegzug aus dem Kanton als Beendigung der Steuerpflicht.

Vgl. auch VVO vom 9.12.1968, Art. 12.

StG St. Gallen vom 17.4.1944 inkl. Abänderungen vom 21.3.1966

Art. 19 Abs. 2 Zu den Betriebseinkünften gehören auch .... die Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Betriebes. Dieser sind die Verlegung eines Betriebes in einen anderen Kanton über das Ausland oder die Aufgabe einer Betriebsstätte im Kanton gleichgestellt.

Art. 30 .... nicht periodisch fliessende Einkünfte werden einer vollen Jahressteuer unterworfen.

vgl. dazu auch VVO vom 9.12.1944 mit Aenderung bis 12.7.1966 Art. 17 Abs. 1 und Abs. 2; Art. 13.

StG Graubünden vom 21.6.1964 mit Abänderungen inkl. 9.4.1967

Art. 53 Abs. 1 lit. c	(für die Berechnung des steuerbaren Ertrages fallen in Betracht ....:) Gewinne auf Vermögensgegenständen, die veräussert oder buchmässig höher bewertet werden; diesen Gewinnen sind bei Verlegung eines Betriebes ausser Kanton die stillen Reserven gleichgestellt.
Art. 55	(Solche) Gewinne werden gesondert besteuert. Der Steuersatz beträgt 4/5 des jeweiligen Tarifs.
VVO vom 21.6.1964	
Art. 16 Abs. 1	Gewinn gemäss .... Art. 53 Abs. 1 lit. c des Gesetzes ist der Betrag, um welchen .... der nach den Vorschriften des Obligationenrechtes höchstzulässigen Buchwert (bei Verlegung des Geschäftes ausser Kanton) .... den letzten .... verwendeten Bilanzwert eines Bestandteils des Vermögens übersteigt.
Abs. 5	Als Verlegung des Betriebes ausser Kanton gilt auch die Aufhebung einer Betriebsstätte oder einer Geschäftsniederlassung.

StG Aargau vom 17.5.1966 (direkte Staats- und Gemeindesteuern)

§ 15	Die Steuerpflicht ... endet ... mit der Verlegung des Sitzes ausserhalb des Kantons .....
§ 23 lit. b	(Steuerbar sind ... insbesondere:) Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit ..... einschliesslich der Gewinne bei Veräusserung von Geschäftsvermögen ....
§ 26 Abs. 1	Bei Aufgabe eines Unternehmens oder Geschäftsbetriebes ....erzielte Kapitalgewinne werden nach Massgabe des Zeitraumes herabgesetzt, in dem die Veräusserten Gegenstände zum Geschäftsvermögen gehört haben ....

StG Aargau vom 18.1.1945 (Abänderungen bis 17.5.1966)
(Gesetz über die Besteuerung von AG, CoAG.... mit wirtschaftlichen Zwecken)

vgl. Art. 5, Abs. 2, Art. 8, Abs. 6)

StG Thurgau vom 9.7.1964 mit Abänderungen bis 20.1.1966

§ 7 Die Steuerpflicht .... endet ... mit der Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung ausserhalb des Kantons

§ 15 Abs.1 (Der Einkommenssteuer unterliegen ... namentlich)
lit. b Einkünfte mit Einschluss der Liquidationsgewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen.

§ 48 Abs.1 (Als steuerbarer Ertrag gelten....)
lit. c. Liquidationsgewinne.....

§ 68 Abs.2 Bei Beendigung der Steuerpflicht ... ist für ausserordentliche Einkünfte .... wie Liquidationsgewinne .... eine volle Jahressteuer .... zu entrichten.

VVO Thurgau vom 30.11.1964

§ 55 Ein Liquidationsgewinn im Sinne von§ 68 Abs. 2 des Steuergesetzes entsteht nicht nur bei der zivilrechtlichen Liquidation, sondern auch bei Aufgabe eines Geschäftsbetriebes im Kanton infolge Geschäftsverlegung ausserhalb des Kantons oder Aufhebung einer Betriebsstätte im Kanton.
In diesen Fällen gelten als Liquidationsgewinn alle stillen Reserven im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht im Kanton, die nicht bereits mit einer Jahressteuer..... belegt worden sind.

Legge tributaria: Ticino del 11.4.1950 (mutazioni fin il 6.5.1966)

Art. 16 let. d (E reddito imponibile....)
Il profitto in capitale consequite nelle realizzazione di sostanza mobiliare e immobiliare

Art. 19 E, in particolare, considerato reddito dall'exercizio di una azienda...
lettera c) i benefici di liquidatione in caso di cessione o di alienazione di una azienda o di trasferimento della stessa fuori cantone

Art. 66 Le persone guiridiche ... che sono entrato in liquidatione o che trasferiscono la loro sede prima o durante il periodo di tassazione pagone... un'intera imposta annuale sui profitti in capitale e sul plusvalore.
L'imposta sui benefici di liquidazione e dovuta anche quando la persona giuridicha, por senza sciogliersi o mutar sede, compie operazioni che hanno conseguenza la scomparsa di tutti gli elementi imponibili per i quali era finora tassata nel cantone.

LI Vaud du 26.11.1956 (incl. 23.9.1968)

Art. 29 Un impôt unique et distict de l'impôt ordinaire sur le revenu est perçu:
lettre b) à la fin de asujettissement ... sur les bénéfices mentionnées à l'article 20 lit. c (Veräusserungs-Realisationsgewinne, Privatentnahmen) qui ont été obtenus durant la periode de calcul.
lettre c) l'impôt se calcul selon les taux suivants (50 % des taux normaux)

Art. 54 (... imposable)
lit. f: le bénéfice de la liquidation

Art. 61 alinéa 1: Les sociétés ... dissoutes avec ou sans liquidation paient l'impôt jusqu'à la fin de la liquidation
alinéa 3: les sociétés qui sont dissoutes ainsi que celles qui transfèrent leur siège hors du canton ou qui cessent d'y avoir des elements imposables paient, lors de la cessation d'asujettissement, en plus de l'impôt en vertu de l'alinéa 1 un impôt annuel unique sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeurs pendant réalisés la periode ... l'impôt est calculé d'après les taux prevus à l' art. 28, reduit de moitié.

LI Valais du 6.2.1960

Art. 22 (Font notamment parti du revenu imposable...)
chi. 8: les bénéfices de liquidation
chi. 9: les bénéfices en capital obtenus par l'aliénation ou la réalisation de biens dans une entreprise...

Art. 26 alinéa 1 Les bénéfices de liquidation .... sont soumises eux mêmes à un impôt annuel calcule selon l'echelle prevu de l'article 30 (allg. Sätze). Toutefois pour la détermination du taux, il sera permis de repartir le montant du bénéfice sur 5 ans à condition qu'il soit allors tenu compte du revenu moyen des 5 ans precedents

alinéa 2 Les dispositions prescirts s'appliquent par analogie à l'imposition des bénéfices en capital.. il ne sera toutefois pas procédé à une repartion sur 5 ans.

Art. 43 dernier alinéa:
Les art. 22-26 s'appliquent au surplus par analogie (auf die iur. Personen)

vgl. auch Reglement d'application: Art. 7

LI Neuchâtel du 9.6.1964 inclus jusqu'au 2.2.1969

Art. 23 alinéa 2 (... considérés comme revenu, notamment...)
lit. 1) les bénéfices en capital obtenus .... dans l'exploitation d'une entreprise
lit.m) les augmentation de la valeur des choses et de droits ... qui ont été comptabilisées
lit.n) le produit de la remise d'une clentèle
lit.o) la valeur des réserves apparentes ou latentes non encore frappées de l'impôt sur le revenu au moment où l'entreprise ou un etablissement stable quitte le canton.

Art. 66 Les sociétés qui sont entrées en liquidation.... ou dont l'asujettissement cesse totalement ou partiellement de toute autre manière paient, en plus de l'impôt ordinaire sur le bénéfice, un impôt annuel entier sur les bénéfices en capital et les augementations de valeur

mentionnées à l'article 23, 2 lettres l, m, n, o aux taux applicables a ces derniers revenu seulement.

LF Genève du 9.11.1887 inclus jusqu'au 9.10.1969

Art. 17 alinéa 4 Le contribuable qui réalise un gain occasionel.. est frappé de l'impôt annuel entier sur le revenu dans l'année même de la réalisation.

alinéa 5 Le contribuable domicilé dans le canton, qui le quitte, doit au moment de son départ l'impôt annuel entier sur le revenu pour tous les bénéfices immobiliers imposables...

Art. 72 alinéa 2 Les sociétés... qui se liquident au cours de l'année ... paient l'impôt sur le bénéfice sans tenir compte de l'epoque à la quelle elles ont été ... dissoutes.

alinéa 3 Le bénéfice net resultant de la liquidation est soumis à l'impôt.

Art. 88 alinéa 1 l'impôt special sur les bénéfices d'aliénation... ou de liquidation totale ou partielle d'une entreprise situé dans le canton, exploitée .... par une personne morale, a pour objet le bénéfice net provenant de .... la liquidation ... d'une entreprise quelconque....

Art. 90 l'impôt est perçu sur le montant global du bénéfice net aux taux suivants: 30 % lorsque la personne qui ... liquide son entreprise, l'a exploitée pendant moins de deux ans ... . l'impôt n'est pas perçu lorsque la personne qui, ... liquide .... son entreprise l'a exploitée pendant plus de 15 ans.